



UNIVERSIDADE DO PORTO

FACULDADE DE DIREITO

Adão Paulo Marinho da Conceição Carvalho

**ENQUADRAMENTO DA FRAUDE FISCAL NAS FINANÇAS PÚBLICAS DA
UNIÃO EUROPEIA – A JURISPRUDÊNCIA DO TJUE**

Mestrado em Direito – Ciências Jurídico-Económicas

Dissertação de Mestrado em Direito na variante de Ciências Jurídico-Económicas, para finalização do ciclo de estudos conducente ao grau de Mestre, apresentado à Faculdade de Direito da Universidade do Porto, sob a orientação do Exmo. Professor Doutor Diogo Feio.

Outubro de 2019

Resumo

A presente dissertação versa sobre a fraude fiscal enquanto fenómeno criminal de natureza transnacional com efeito nocivo para as finanças públicas da União Europeia.

Embora na génese não tenha sido encarado como problema da Comunidade, mas como problema de cada um dos Estados Membros, a liberdade de circulação de capitais, pessoas, bens e serviços, bem como o direito de estabelecimento, as inovações tecnológicas, os novos instrumentos financeiros e o desaparecimento das fronteiras fiscais produziram o terreno propício para a intensificação da evasão, a que não foi alheio o facto de existirem legislações fiscais díspares ao nível dos Estados-membros e a coexistência mesmo ao nível interno da UE de paraísos fiscais e zonas de tributação favorável.

Neste contexto questionámos se será viável ou mesmo desejável a conceção ao nível da UE de um tipo legal de crime de fraude fiscal, de cariz supranacional, como solução para combater de forma mais eficaz a criminalidade fiscal de natureza ou tendência transfronteiriça e evitar que no seio da comunidade os agentes económicos façam aproveitamento das disparidades existentes entre os diferentes sistemas penais fiscais para lograrem escapar à ação penal («paraísos penais»), com elevados prejuízos para as finanças públicas europeias.

Palavras-chave: fraude fiscal; crimes contra os interesses financeiros da União Europeia; direito penal europeu.

Abstract

This dissertation deals with tax fraud as a criminal phenomenon of transnational nature that has an adverse effect on the public finances of the European Union.

Although in its genesis it was not considered as a problem for the Community but as a problem for each Member State, freedom of movement of capital, people, goods and services, as well as the right of establishment, technological innovations, new financial instruments and the disappearance of tax frontiers have provided the right ground for intensifying tax evasion, not least because of the existence of disparate tax legislation in the Member States and the coexistence even within the EU of tax havens and taxation zones favorable.

In this context, we have questioned whether it would be feasible or even desirable to have a legal type of supra-national tax evasion legal offense at EU level as a solution to

combat tax crime of a transboundary nature or tendency more effectively and prevent it economic agents to take advantage of disparities between the different tax systems in order to escape criminal action ('penal havens'), which are damaging to European public finances.

Keywords: tax fraud; crimes against financial interests of the EU; european criminal law.

Sumário

1. Introdução	1
2. Fraude fiscal <i>versus</i> planeamento fiscal	2
3. A fraude fiscal no direito nacional.....	7
4. A fraude discal no direito comparado	15
4.1.Direito alemão	15
4.2.Direito italiano.....	17
4.3.Direito espanhol	19
4.4.Direito francês	21
5. A tutela penal das infrações lesivas dos interesses financeiros da União Europeia	23
6. A inserção da fraude fiscal nas infrações lesivas dos interesses financeiros da União Europeia.....	30
7. A jurisprudência do TJUE	34
8. A adoção de tipos criminais fiscais comuns ao nível da UE	40
9. Principais obstáculos à configuração de um crime de fraude fiscal ao nível da UE	42
10. Crime de fraude fiscal de natureza supranacional	46
11. Conclusão	49

Índice de Abreviaturas

CE Comunidade Europeia

CEDH Convenção Europeia dos Direitos do Homem

CRP Constituição da República Portuguesa

EM Estado-membro

RGIT Regime Jurídico das Infrações Tributárias

TCE Tratado da Comunidade Europeia

TFUE Tratado de Funcionamento da União Europeia

TJ Tribunal de Justiça

TJCE Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia

TJUE Tribunal de Justiça da União Europeia

TUE Tratado da União Europeia

UE União Europeia

1. Introdução

A presente dissertação versa sobre a fraude fiscal enquanto fenómeno criminal de natureza transnacional com efeito nocivo para as finanças públicas da União Europeia.

Um bilião de euros é o valor anual de perda de potencial receita fiscal decorrente da fraude, elisão, evasão e planeamento fiscal agressivo, no seio da União Europeia, o que representa um custo anual de cerca de 2.000 euros para cada cidadão europeu¹.

Embora na génese não tenha sido encarado como problema da Comunidade, mas como problema de cada um dos Estados Membros, a liberdade de circulação de capitais, pessoas, bens e serviços, bem como o direito de estabelecimento, as inovações tecnológicas, os novos instrumentos financeiros e o desaparecimento das fronteiras fiscais produziram o terreno propício para a intensificação da evasão, a que não foi alheio o facto de existirem legislações fiscais díspares ao nível dos Estados-membros e a coexistência mesmo ao nível interno da UE de paraísos fiscais e zonas de tributação favorável.

Desde cedo se percebeu que o problema não poderia ser resolvido apenas ao nível interno de cada um dos Estados e a UE começou a ocupar-se da fraude e elisão fiscais.

Neste contexto questionámos se será viável ou mesmo desejável a conceção ao nível da UE de um tipo legal de crime de fraude fiscal, de cariz supranacional, como solução para combater de forma mais eficaz a criminalidade fiscal de natureza ou tendência transfronteiriça e evitar que no seio da comunidade os agentes económicos façam aproveitamento das disparidades existentes entre os diferentes sistemas penais fiscais para lograrem escapar à ação penal («paraísos penais»), com elevados prejuízos para as finanças públicas europeias.

Ora, numa primeira aproximação à realidade substantiva, objeto do presente excuro, tecem-se, breves considerações, com vista a contextualizar a temática em causa, considerando-a inserida numa matéria mais ampla: a fraude e evasão fiscais. De seguida analisaremos o tratamento da criminalidade fiscal ao nível nacional e de alguns sistemas penais europeus que nos são próximos.

¹ Proposta de Resolução do Parlamento Europeu sobre a luta contra a fraude fiscal, a evasão fiscal e os paraísos fiscais (2012/0000(INI), <http://www.europarl.europa.eu/sides/getdoc.do?Pubref=//EP//TEXT+REPORT+A7-2013-0162+0+DOC+XML+V0//PT>).

Situaremos o problema num âmbito mais genérico e relacionado com a conceção de um direito penal de matriz europeia para enquadrarmos o crime de fraude fiscal no âmbito das fraudes lesivas dos interesses financeiros da União Europeia.

Analisaremos a influência do direito comunitário sobre o direito penal dos Estados-Membros e a importância da jurisprudência do TJUE na harmonização das soluções penais de repressão da fraude fiscal.

Enunciaremos as vantagens e principais obstáculos para o surgimento ao nível da UE de um crime de fraude fiscal de nível comunitário. Por último expomos as conclusões.

2. Fraude Fiscal *versus* Planeamento Fiscal

A gestão do risco fiscal faz parte da gestão económica de qualquer operador económico exigindo, por um lado, que preveja antecipadamente a carga fiscal a que vai estar sujeito e, por outro lado, as opções sobre a estrutura empresarial ou sobre as vias negociais escolhidas pelo sujeito passivo têm consequências diversas, mais ou menos onerosas, do ponto de vista fiscal.

A noção de planeamento quando referida à fiscalidade evoca uma ação voluntária e programada dos contribuintes destinada a obter uma economia ou poupança fiscal e que pressupõe, por um lado, que caiba ao sujeito passivo a interpretação e aplicação da lei para a determinação e quantificação das suas obrigações tributárias, bem como a sua exata quantificação e, por outro lado, que dentro de um sistema fiscal ou entre sistemas fiscais distintos a adoção de um ou outro dos comportamentos represente para o mesmo uma redução da carga fiscal².

O planeamento fiscal pode circunscrever-se a uma determinada jurisdição (interno), recorrendo o operador económico a mecanismos legislativos ou administrativos existentes, como a utilização de certos benefícios fiscais, exclusões ou reduções que o legislador põe à sua disposição; escolha da opção fiscal mais favorável entre duas ou mais soluções que a lei fiscal interna lhe proporciona; jogando com a imprecisão ou ambiguidade da lei interna; ou, procurando o negócio ou forma negocial menos onerosa do ponto de vista fiscal.

² Na literatura em língua alemã fala-se em “Steuereinsparung” e se define como a busca, no âmbito das relações negociais privadas, de um menor pagamento de impostos (Wackernagel, J., “Die Steuerumgehung und ihre Verhütung”, Basel, Helbing & Lichtenhahn, 1949, pág. 39; na doutrina italiana usa-se o termo “risparmio” entendido como “objetivo de minimização da carga fiscal” (Pistone, P., “Abuso del Diritto ed Elusione Fiscale”, Cedam, 1996, pág. 5).

Porém, fruto da liberalização económica a nível mundial e dos movimentos de capitais, as relações económicas são hoje cada vez mais relações internacionais, quer pela multinacionalidade ou transnacionalidade de muitas empresas e operadores económicos, quer porque tais relações apresentam elementos de conexão com mais de uma jurisdição fiscal.

A coexistência de sistemas fiscais nacionais distintos abre as portas aos contribuintes para que estes optem por jurisdições com regimes tributários mais benévolos (planeamento fiscal internacional).

Este planeamento fiscal pode ocasionar reduções substanciais de receita fiscal para alguns Estados que, por essa razão, procuram combatê-lo por vários meios³.

Como nota a Comissão Europeia “O objetivo de minimizar a carga fiscal de uma empresa é, em si, uma consideração comercial válida, desde que as disposições adotadas com vista à sua realização não levem a transferências de lucros artificiais”⁴.

Não é possível contudo encontrar uma definição única e inequívoca de planeamento fiscal, nem uma valoração consensual deste fenómeno, variando de sistema jurídico para sistema jurídico e mesmo, no quadro de um determinado sistema, de autor para autor⁵.

³ Owens, Jeffrey “Abusive Tax Shelters: Weapons of Tax Destruction?”, Tax Notes Internacional, december, 5, 2005, p. 873) refere que a globalização “*abriu novas avenidas para técnicas de planeamento fiscal agressivo, envolvendo o uso de sofisticados produtos financeiros, arbitragem fiscal, e, frequentemente, centros financeiros off-shore*”.

⁴ Comunicado da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu – A aplicação de medidas anti-abuso na área da tributação indireta – na EU e em relação a países terceiros, COM/2007/0785 final.

⁵ Entre nós, Sanches, Saldanha, “Os Limites do Planeamento Fiscal, Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional, Coimbra, Coimbra Editora, 2006, p. 21), “*O Planeamento fiscal consiste numa técnica de redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo renuncia a um certo comportamento por este estar ligado a uma obrigação tributária ou escolhe, entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que, por ação intencional ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada de menos encargos fiscais*”. Segundo o mesmo autor, este planeamento pode ser legítimo ou ilegítimo, sendo ilegítimo nos casos de fraude fiscal “*O comportamento que viola um dever de cooperação do sujeito passivo, ao qual corresponde uma sanção penal ou contraordenacional*” e de fraude à lei fiscal “*os comportamentos que consistem em contornar a lei fiscal sem expressamente a infringir*”. Para o autor o limite ao planeamento fiscal é a fraude à lei. Na opinião do autor o limite das liberdades económicas enquanto direitos subjetivos públicos deve ser encontrado no “*abuso de direito de conceber livremente os contratos quando a escolha da forma negocial tem como único ou principal objetivo a redução ou eliminação da carga tributária*” (ibidem, p. 107). Para Pires, Manuel, “Direito Fiscal, Apontamentos, Coimbra, Almedina, 2008, p. 168 e ss.) existem quatro comportamentos conducentes a evitar o imposto: a abstenção fiscal (o contribuinte não atua, para evitar produzir o pressuposto da tributação); a fraude (violação patente da lei); a evasão fiscal (o contribuinte, aproveitando-se do disposto numa lei de cobertura, mas não em perfeita conformidade com ela, evita a aplicação de uma outra, a lei evadida, que normalmente regularia a situação, embora atinja o mesmo resultado económico) e o planeamento fiscal em que o contribuinte organiza a sua atividade de modo a minimizar o imposto, mas sem violar a letra ou o espírito da lei. Nabais, Casalta “Por um Estado Fiscal Suportável, Estudos de Direito Fiscal”, Vol. II, Coimbra, Almedina, p. 106 e ss.) que defende que o conceito de

Mesmo restringindo a nossa análise ao espaço da União Europeia a terminologia utilizada varia de sistema para sistema e de texto doutrinal ou jurisprudencial para texto, mesmo dentro do mesmo sistema. Porém não estão apenas em causa diferenças terminológicas ou linguísticas, a exigirem ao tradutor um esforço sobre-humano no sentido de encontrem o termo mais próximo na língua para que se traduz, mas mesmo nos casos em que o termo procede de uma raiz ôntica comum, acabam por conhecer uma condensação e conteúdo autónomo em cada uma das jurisdições em que conhecem aplicação, mesmo que a língua seja a mesma.

O que num ordenamento é claramente visto como planeamento fiscal ilegítimo, noutros pode ser um mero expediente de planeamento fiscal legítimo. Certas condutas consideradas como fraude nos países nórdicos podem ser vistas como aceitáveis nos países mediterrâneos, onde o núcleo onde gravita o combate à fraude fiscal é totalmente distinto⁶.

Os problemas que acabamos de assinalar agudizam-se na esfera comunitária, pois se é certo que os Estados-membros podem operar autonomamente com os seus conceitos internos, as instituições comunitárias vêm-se na obrigação de utilizar noções inteligíveis nos diversos espaços nacionais.

Numa análise dos diversos trabalhos e diplomas ao nível comunitário facilmente se encontra a utilização do mesmo termo para realidades distintas ou a utilização de termos

evasão fiscal engloba quer a evasão ilícita (sentido estrito) quer a evasão lícita (a elisão fiscal que constitua um abuso de liberdade de planeamento e gestão fiscais). Ainda Campos, Diogo Leite de/ Andrade, João Costa, “Autonomia Contratual e Direito Tributário (A Norma geral Anti-Elisão)”, Coimbra, Almedina, 2008, p. 32, que analisam a elisão fiscal a partir da noção de “autonomia privada/liberdade pessoal”. Para estes autores é de *“excluir qualquer obrigação do cidadão-contribuinte de se «colocar no lugar que o legislador lhe assinalou»; de se comportar como o legislador previu (e desejou), celebrando os atos jurídicos que aquele espera. Não há qualquer direito ou expectativa do Estado à produção de certa riqueza pelo almejado contribuinte; ou à celebração por este de negócios que originem uma certa realidade tributável”*. Decorrente desse direito à liberdade contratual e à propriedade privada defendem uma espécie de “direito ao planeamento fiscal”. Em sentido convergente, Oliveira, A. Fernandes, “A Legitimidade do Planeamento Fiscal. As Cláusulas Gerais Anti-Abuso e os Conflitos de Interesse”, Coimbra, Coimbra Editora, 2009, p. 30, para quem a legitimidade do planeamento fiscal radica na liberdade individual, inalienável, de cada um organizar a sua vida e interesses de modo que julgue mais conveniente. Cfr. ainda Sousa, Susana Aires, “Os Crimes Fiscais, Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador”, Coimbra, Coimbra Editora, 2006, p. 42, que faz corresponder o conceito de elisão fiscal ao de planeamento fiscal abusivo, ou seja, a *“ação planeada do contribuinte que se traduz num comportamento aparentemente lícito, geradora de uma vantagem fiscal não admitida no ordenamento tributário. Embora a conduta não seja contrária à lei, o resultado obtido não é admitido. E aí residiria igualmente a distinção desta noção face àquela outra de planeamento fiscal lícito ou direito ao negócio menos oneroso”*.

⁶ Schwarz, Jonathan, “Abuse and EU Tax Law”, Bulletin for International Taxation, July 2008, pp. 289-290, a este propósito observa, *“there are a few issues in taxation that give rise to more controversy and emotion than the subject of abuse. The vocabulary itself is contentious and imprecise. Expressions such as abuse, tax avoidance, fraud legis and others, while carrying pejorative connotations, are often not sufficiently legally precise or universally recognized in meaning to be easily applied”*.

distintos para a mesma realidade, convergindo por vezes no mesmo diploma⁷, situação que não encontra grandes melhoras ao nível da jurisprudência do Tribunal de Justiça onde podemos encontrar termos como os de “evasão”, “evasão fiscal ilegítima”, “abuso”, “erosão da matéria coletável”, “fraude” e de “subtração de recursos tributários ao fisco”, os quais são usados sem um prévio recorte dogmático e, por vezes, como se de meros sinónimos se tratassem⁸. Paralelamente são usados por vezes conceitos idênticos mas com uma significação distinta⁹.

A persistência desta forte diversidade linguística e conceptual constitui um claro obstáculo à construção de um verdadeiro mercado interno. Um operador económico que empreenda transações comerciais que apresentem fatores de conexão com mais do que um Estado-membro pode ver a sua atividade requalificada apenas num dado Estado, em virtude do facto de este valer-se de uma noção de fraude mais estrita do que a vigente na generalidade dos Estados-Membros.

Sem desconsiderar as diferentes concetualizações e conteúdos que na doutrina nacional e estrangeira têm sido apontadas quanto ao planeamento fiscal, entendemos que podemos distinguir, desde logo, um conjunto de comportamento dos contribuintes que com o objetivo de reduzirem ou mesmo evitarem pagar impostos se apresentam como ilícitos, constituindo verdadeiros crimes ou ilícitos de mera ordenação social e que são objeto de uma sanção penal ou administrativa. Neste caso estamos perante atos *contra legem* que extravasam, por definição, a noção de planeamento fiscal e que cabem no conceito de fraude fiscal¹⁰.

⁷ Sobre o enorme caos que existe quer ao nível do direto secundário, quer da jurisprudência do TJUE, quanto ao uso dos conceitos “Tax avoidance, tax evasion and tax fraud”, vide artigo do Professor Cihat Öner, “Is Tax Avoidance the Theory of Everything in Tax Law? A Terminological Analysis of EU Legislation and Case Law”, in EC Tax Review, 2018/2, pp. 96-112.

⁸ Parte dessa pluralidade encontra explicação no facto de o acórdão absorver os termos do ordenamento jurídico de cuja língua é redigido o processo e, por outro lado, o Tribunal tende a adotar os termos presentes na questão prejudicial (caso seja esse o caso), nas alegações das partes, governos nacionais ou comissão, na legislação considerada como quadro normativo subjacente ao caso.

⁹ A isso mesmo chamam a atenção Edwards e Farmer quando afirmam “*confusingly, ‘tax avoidance’ which in conventional English usage suggests technically lawful transactions undertaken with a view to paying less tax, is translated in French as ‘évasion fiscale’, while ‘tax evasion’, which is used to describe unlawful transactions, is translated as ‘fraude fiscale’*. This has unfortunately led to frequent errors of the English translations of the judgements of the ECJ” – cfr. Edwards, Vanessa e Farmer, Paul. “Abuse of Law: What is the Value Added of the Tax Dimension” in Festschrift in honor of Prof. Dr. Frans Vanistendael, Luc Hinnekens e Philippe Hinnekens Editors, Klumer Law International, 2008, n.º 14, p. 359 e ss..

¹⁰ Na opinião de Sanches, Saldanha (obra cit., pág. 22, nota 1, “*Deve alias notar-se que a arrumação da fraude fiscal como capítulo do Direito penal Fiscal e não do Direito Fiscal é a mais adequada para certos comportamentos frequentes na prática como, por exemplos, as simulações de preço em matéria fiscal. Aqui, não*

A fraude fiscal existe quando os contribuintes adotam todo um conjunto de comportamentos, ilícitos e para os quais a lei prevê uma sanção, designadamente: declaram rendimento ou lucro inferiores ao real; através da omissão nas declarações obrigatórias da sua real situação tributária ou recorrendo a expedientes diversos, como negócios simulados, falsificação de documentos, contabilidade fiscal falsa, emissão e utilização de faturas falsas e apropriação de impostos retidos e devidos por terceiros. Estes comportamentos preenchem o tipo legal de contraordenações administrativas ou, nos casos mais graves, de crimes fiscais¹¹.

No sentido oposto encontramos o planeamento fiscal legítimo (em sentido estrito) ou apenas planeamento fiscal (tax planning)¹² como correspondente à adoção pelo operador económico de comportamentos de poupança fiscal que lhe são expressa ou implicitamente disponibilizados pelo legislador, através de criação de normas impeditivas ou redutoras da tributação¹³ ou, colocando à disposição dos operadores económicos um conjunto de incentivos fiscais enquanto política no âmbito de combate à falta de emprego, à desertificação de determinadas regiões ou ao fomento de determinados setores de atividade ou, permitindo-lhes optar entre dois regimes jurídicos de onde resultam consequências fiscais diversas¹⁴.

Temos, assim, que a fraude fiscal pressupõe que o contribuinte, por meios ilícitos, elimina ou diminui o pagamento do imposto enquanto no planeamento fiscal “intra legem” os meios utilizados para obter uma poupança fiscal não são, em si mesmos, ilícitos.

Temos depois todo um conjunto de comportamentos de poupança fiscal que não preenchendo os elementos típicos de qualquer ilícito penal ou contraordenacional, também

se trata apenas de contornar a lei, mas de uma violação frontal da lei, na medida em que existe a obrigação legal de declarar o preço efetivamente praticado. Uma vez que o sujeito passivo procede a uma operação que visa ocultar à Administração fiscal o preço efetivamente praticado, incorre nas reações previstas no regime das contraordenações ou em penas pelo cometimento de crimes fiscais”.

¹¹ Acompanhando de perto, Antunes, Francisco Vaz, “A Evasão Fiscal e o Crime de Fraude Fiscal no Sistema Legal Português”, Estudos de Direito Fiscal, Coord. Glória Teixeira, FDUP, Almedina, Coimbra, p. 79.

¹² Esta designação é a que melhor se adequa por se tratar da única forma legítima de diminuição da carga fiscal e que se mostra vulgarizada nos países da Europa Continental, corresponde à noção anglo-saxónica mais comum (tax planning), bem como à expressão utilizada em alguns dos acórdãos mais marcantes do TJUE em matéria de fiscalidade (veja-se Acórdão do Tribunal de Justiça de 21 de fevereiro de 2006, Halifax, C-255/02, Nesta decisão, ao mesmo tempo que legitimava a reação aos comportamentos abusivos como princípio geral de Direito Comunitário, mesmo na ausência de norma expressamente habilitante, definia desde logo os limites dos poderes administrativos, sublinhando a existência de um direito ao planeamento fiscal legítimo e a inexistência da obrigação, quando existe possibilidade de escolha criada por falta de uma neutralidade do sistema, de escolher a via que maximiza a receita pública).

¹³ Como as deduções específicas, abatimentos à matéria coletável, isenções fiscais, zonas francas, regimes derogatórios.

¹⁴ Que podem resultar da própria lei fiscal ou mesmo da lei civil ou comercial ao permitir optar entre figuras jurídicas ou contratos alternativos que apresentam consequências fiscais distintas.

não foram, expressa ou implicitamente, disponibilizados pelo legislador e que achamos preferível designar por elisão fiscal.

Enquadram-se nesse âmbito os comportamentos dos contribuintes que não violando qualquer norma penal ou contraordenacional estão contudo em contração com normas de direito civil, comercial, fiscal; o aproveitamento de leis mal feitas, lacunas, conceitos imprecisos, permitindo ao contribuinte obter uma poupança fiscal não querida pelo legislador fiscal do Estado; ou a utilização de disparidades entre dois sistemas fiscais distintos para obter uma redução da carga fiscal^{15 16}.

Na doutrina portuguesa a maioria dos autores reconduz a definição a um conjunto de condutas, ordenadas voluntariamente pelo contribuinte que, apesar de não violarem diretamente o exposto na lei, se mostram desconformes com o seu espírito.¹⁷

3. A Fraude Fiscal no direito nacional

O conceito de fraude fiscal, em sentido amplo¹⁸, abrange um qualquer comportamento (ação ou omissão) que viola um qualquer dever de cooperação do sujeito

¹⁵ Que o professor Saldanha Sanches classifica como fraude à lei fiscal, elisão fiscal, evitação abusiva de encargos fiscais ou evitação fiscal abusiva, “comportamentos que consistem em contornar a lei fiscal sem expressamente a infringir (*fraus legis*)” (obra cit., pág. 22).

¹⁶ Para Xavier, Alberto, “Direito Tributário Internacional”, Coimbra, Almedina, 2018, p. 351), a elisão fiscal “não pode ser assimilada ao conceito de evasão fiscal (*tax evasion*), pois não está em causa, necessariamente, um ato ilícito pelo qual o contribuinte viola a sua obrigação tributária (conexa com mais do que uma ordem jurídica), prestando falsas declarações ou recusando-se ao seu cumprimento, mas sim a prática de atos (em princípio) lícitos, realizados no âmbito da esfera de liberdade da organização mais racional de interesses do contribuinte, face a uma pluralidade de regimes fiscais de ordenamentos distintos. Trata-se, em suma, de evitar a aplicação de uma certa norma ou conjunto de normas, através de atos ou conjunto de atos, que visem impedir a ocorrência do facto gerador da obrigação tributária em certa ordem jurídica (menos favorável) ou produzem a ocorrência desse facto noutra ordem jurídica (mais favorável)”. Ainda para este autor (obra cit., pp. 44-45) o conceito de evasão fiscal é um conceito que pode ter duas concepções: uma mais restrita que “*exprime os atos ilícitos pelos quais o contribuinte viola os deveres decorrentes de uma relação jurídica tributária com elementos de estraneidade, trate-se de deveres materiais, como o dever de cumprir, ou de deveres instrumentais, como o dever de apresentar voluntariamente os elementos de conexão, procuram evitar a aplicação de certo ordenamento tributário*”; e, uma mais ampla que “*englobaria, além da tax evasion propriamente dita, a figura da tax avoidance ou elisão fiscal internacional, que se traduz na prática de atos ilícitos pelos quais os particulares, influenciando voluntariamente os elementos de conexão, procuram evitar a aplicação de certo ordenamento tributário*”.

¹⁷ Assim Diogo Leite de Campos que defende que a “*evasão (prevenção) fiscal: consiste numa ação voluntária, extralegal, de um contribuinte que, através da utilização da técnica jurídica, se coloca numa certa situação fiscal, obtendo um resultado economicamente equivalente àquele que procura, mas fiscalmente mais favorável*”. Cfr. Campos, Diogo Leite de, “Problemas Fundamentais de Direito Tributário”, Lisboa, Visilis Editores, 1999, p. 198. Gonçalo Avelãs Nunes define como a situação “*em que os contribuintes optam por praticar atos jurídicos lícitos, diferentes daqueles que estão previstos nas normas de incidência de um determinado imposto, conseguindo assim evitar o nascimento de uma relação jurídica fiscal ou provocar o surgimento de uma diferente (da pretendida pelo legislador)*”. Cfr. Nunes, Gonçalo Avelãs, “A Cláusula Geral Anti-abuso de Direito em sede fiscal à luz dos Princípios Constitucionais de Direito Fiscal”, in Separata da Revista de Fiscalidade, n.º 3, 20000, p. 42.

passivo e que tem por escopo o afastamento, desoneração ou diferimento tributário, ao qual corresponde uma sanção penal ou contraordenacional, constituindo uma violação frontal da lei.

Como refere Francisco Vaz Antunes “Aqui, o sujeito passivo engana direta e intencionalmente a Administração tributária, infringindo as normas tributárias”¹⁹ ou nas palavras de Rita Calçada Pires “Na fraude (tax evasion) viola-se ostensivamente a lei, age-se contra o que nela é estabelecido (não se declara o rendimento, não se declara o valor real da transação,...) – age-se *contra legem*”²⁰.

Os impostos ou tributos unilaterais²¹ são hoje o principal meio de financiamento do Estado, ao ponto de podermos falar num “Estado Fiscal”²². Temos, desde logo, um conjunto de bens, ditos públicos, correspondentes às funções clássicas do Estado, como a defesa nacional, a política externa, a segurança, a justiça e que pela sua natureza são insuscetíveis de divisão nos seus custos pelos que deles beneficiam e que não podem ser financiados senão por impostos.

Por outro lado, ao Estado moderno enquanto Estado social de direito é inerente todo um conjunto de incumbências essenciais para a vida coletiva e realização do bem comum. Trata-se de tarefas estaduais que, embora satisfaçam necessidades de procura individualizada, “sendo, portanto, os seus custos suscetíveis de ser divididos pelos cidadãos, por imperativos constitucionais, não podem no todo ou em parte, ser financiadas através dos impostos. Assim ocorre na generalidade dos atuais Estados sociais, em que a realização de um determinado nível de direitos económicos, sociais e culturais tem por exclusivo suporte financeiro os impostos”²³. Mesmo no direito do ambiente, área onde um dos princípios estruturantes é o do *poluidor-pagador* e onde poderia facilmente sustentar-se a ideia de cada um suportar a poluição que fez, financiando-se o Estado através de ecotaxas, a realidade é totalmente

¹⁸ Uma vez que abrange não só o tipo legal do crime de fraude fiscal (artigos 103º e 104º, do RGIT), mas também todos os demais ilícitos fiscais penais e de mera ordenação social previstos no mesmo diploma.

¹⁹ “Evasão Fiscal e o Crime de Fraude Fiscal no Sistema legal Português”, in Glória Teixeira (coord.), Estudos de Direito Fiscal, Coimbra, Almedina, 2006. p. 79.

²⁰ “Manual de Direito Internacional Fiscal”, Coimbra, Almedina, 2018, p. 149.

²¹ Na definição de Ribeiro, José Joaquim Teixeira “*prestação pecuniária, coativa e unilateral, sem o caráter de sanção, exigida pelo Estado com vista à realização de fins públicos*”, in “Lições de Finanças Públicas”, 5ª ed., 1997, Coimbra: Coimbra Editora, p. 258.

²² Sobre esta caracterização vide Nabais, José Casalta, “O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo”, Almedina, Coimbra, 1998, p. 191 e ss..

²³ Nabais, José Casalta, “Estado Fiscal, cidadania e alguns dos seus problemas”, BCE, Vol. XLV-A (2002), p. 571.

diversa, porquanto muitas das vezes não se sabe quem é o poluidor e, mesmo quando se sabe, é difícil estabelecer a proporção entre as emissões e os correspondentes custos, a fim de os imputar a cada um dos poluidores através de taxas ambientais. Pelo que mesmo neste setor o recurso a impostos pelo Estado torna-se inevitável²⁴.

Para além disso, sobretudo depois da grande depressão dos anos 30, a política fiscal tem constituído um poderoso instrumento para uma atuação do Estado em contraciclo, aumentando ou diminuindo a carga fiscal que recai sobre os contribuintes, de forma a corrigir desequilíbrios conjunturais macroeconómicos.

Tudo isto para demonstrar a essencialidade do sistema fiscal e que, embora sempre se tenha questionado a intervenção penal no domínio dos impostos e que a repulsa social em face das normas penais tributárias é geralmente menor que a suscitada pela generalidade das normas criminais, a ilicitude tributária não é uma ilicitude de grau menor. A infração fiscal viola deveres fundamentais para que a vida comunitária seja possível e, por isso, é eticamente censurável.

O fundamento legitimador da intervenção penal encontra-se na necessidade de tutela de bens constitucionalmente protegidos, de que se destacam os preceitos constitucionais que impõe ao Estado “assegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com proteção do ambiente e qualidade de vida” (artigo 66º, n.º2, al. h), da CRP); “promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal” (artigo 81º, n.1, al. b)); e ainda os princípios constitucionais sobre o sistema fiscal e impostos, designadamente o artigo 103º que dispõe que o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e riqueza; Reserva à lei a criação de impostos, a sua incidência e taxa, os benefícios fiscais e garantias dos contribuintes e, proíbe a retroatividade dos impostos; e, o artigo 104º que em especial o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares visa, «a diminuição das desigualdades», sobre o património que «deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos», e sobre o consumo que visa «adaptar a estrutura do consumo às

²⁴ Sobre o assunto Nabais, José Casalta, “Por um Estado Fiscal Suportável”, Estudos de Direito Fiscal, Vol. II, Almedina, Coimbra, 2008, p. 74.

necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo»²⁵.

Para além desta ideia e como refere José Casalta Nabais “a evasão fiscal atinge atualmente proporções tão escandalosas que os danos causados pela maioria dos tradicionais crimes patrimoniais se revelam verdadeiras “bagatelas” face aos danos provocados por um tal fenómeno. A que é de acrescentar o facto de evasão fiscal implicar um agravamento da carga fiscal com sacrifícios significativamente acrescidos para os contribuintes que, não dispondo de condições reais para fugirem aos impostos acabam por suportar não só os impostos deles como os impostos dos outros”²⁶. O Estado não cumpre a sua função de garantir a justiça fiscal com taxas elevadas de evasão fiscal.

Como sustenta Claus Roxin “A missão do direito penal é garantir aos cidadãos uma convivência pacífica e livre, garantindo todos os direitos estabelecidos legal e constitucionalmente. Se esta missão é denominada em termos de síntese de proteção de bens jurídicos estes devem ser entendidos como todas as circunstâncias e finalidades que são necessárias para o livre desenvolvimento do indivíduo, para a realização de seus direitos fundamentais e para o funcionamento do Estado”²⁷.

E, como também a este propósito refere Figueiredo Dias “Um bem jurídico político criminalmente tutelável existe onde se encontre refletido num valor jurídico-constitucionalmente reconhecido em nome do sistema social total e que, deste modo, se pode afirmar que “preexiste” ao ordenamento jurídico-penal. O que por sua vez significa que entre a ordem axiológica jurídico-constitucional e a ordem legal - jurídico-penal dos bens jurídicos tem por força de verificar-se uma qualquer relação de mútua referência. (...) Correspondência que deriva, ainda ela, de a ordem jurídico-constitucional constituir o quadro obrigatório de referência e, ao mesmo tempo, o critério regulativo da atividade punitiva do Estado. É nesta aceção que os bens jurídicos protegidos pelo direito penal devem considerar-se concretizações dos valores constitucionais expressa ou implicitamente ligados aos direitos e deveres fundamentais e à ordenação social, política e económica. É por esta via - e só por ela, em

²⁵Silva, Germano Marques da, “Direito Penal Tributário”, 2ª ed. revista e ampliada, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2018, p. 29.

²⁶ “Direito Fiscal”, 6ª Ed., 2011, Coimbra, Almedina, p. 458.

²⁷ “El Concepto de bien jurídico como instrumento de crítica legislativa sometido a examen”, Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología, 15-01 (2013), consultado em <http://criminet.ugr.es/recpc/15/recpc15-01.pdf>.

definitivo - que os bens jurídicos se "transformam" em bens jurídicos dignos de tutela penal ou com dignidade jurídico-penal, numa palavra, em bens jurídico-penais”²⁸.

Adianta o mesmo Autor que “uma distinção que a cada dia se revela mais importante para a política criminal e a dogmática jurídico-penal: a distinção entre o chamado direito penal de justiça, direito penal "clássico" ou direito penal primário, de um lado, essencialmente correspondente àquele que se encontra contido nos códigos penais; e de outro lado o direito penal administrativo, direito penal secundário ou direito penal extravagante, por isso contido em leis avulsas não integradas nos códigos penais. A diferença entre estas duas categorias à primeira vista de carácter formal e ocasional, acaba no fundo por radicar essencialmente, de um ponto de vista material, no diferente âmbito de relacionamento do bem jurídico com a ordenação axiológica constitucional. Pois enquanto os crimes de direito penal de justiça se relacionam em último termo, direta ou indiretamente, com a ordenação jurídico-constitucional relativa aos direitos, liberdades e garantias das pessoas, já os de direito penal secundário”, como o fiscal “se relacionam essencialmente com a ordenação jurídico-constitucional relativa aos direitos sociais e à organização económica”²⁹.

Neste mesmo sentido e quanto à dignidade penal dos ilícitos fiscais já se pronunciou o Tribunal Constitucional: “Num Estado de direito, social e democrático, a assunção pelo Estado da realização do bem estar social, através da concretização de uma democracia económica, social e cultural, com respeito pelos direitos e liberdade fundamentais, legitima-se pela necessidade de garantir a todos uma existência em condições de dignidade. A realização destas exigências não só confere ao imposto um carácter de meio privilegiado ao dispor de um Estado de direito para assegurar as necessárias prestações sociais, como também alarga o âmbito do que é digno de tutela penal”. (Ac. do TC n.º 312/00, de 20.06.2000, consultado em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20000312.html>).

O nosso sistema adota, como referimos, a chamada “teoria dualista”, na medida em que prevê que a violação das leis fiscais pode revestir em alguns casos natureza criminal, em outros natureza administrativa. Por outro lado, embora reconheça a dignidade penal de algumas condutas violadoras da ordem tributária, o legislador português optou pela não inclusão dessas normas no direito penal comum, seguindo o princípio da especialidade das infrações fiscais, desde há muito admitido no ordenamento português.

²⁸ Direito Penal, Parte Geral, Tomo I, Coimbra Editora, Coimbra, 2004, p. 114.

²⁹ Ibidem, p. 115.

O Professor Figueiredo Dias apresenta um critério material para a distinção entre as condutas que devem revestir natureza penal e as que apenas revestem natureza contraordenacional “necessário é que a perspectiva da “indiferença social” se dirija não imediatamente aos ilícitos – que supõem já realizada a valoração legal –, mas às condutas que os integram. Existem na verdade condutas a que, antes e independentemente do desvalor da ilicitude, corresponde, e condutas a que não corresponde um mais amplo desvalor moral, cultural ou social. A conduta em si mesma, independentemente da sua proibição legal, é no primeiro caso axiológico-socialmente relevante, no segundo caso axiológico-socialmente neutra”³⁰. Isto é, no primeiro caso temos que os elementos constitutivos da infração comportam já o desvalor social, moral e cultural em que se insere a própria ilicitude, no segundo caso é o direito que valora aquelas condutas como ilícitas juntando aos elementos constitutivos da conduta um outro elemento fundamental: a proibição legal.

A adoção de um critério material de distinção não obsta a que o legislador acrescente em certos casos critérios adicionais de distinção e até mesmo critérios de “quantidade”, quando seja condição da relevância axiológica-social de uma conduta o facto de que ela assuma um certo limiar de gravidade objetiva, como acontece com o crime de abuso de confiança fiscal ao estabelecer um limiar mínimo da vantagem patrimonial ilegítima para a conduta ser crime (valor igual ou superior a €7.500,00 – artigo 103º, n.º2, do RGIT). Só acima de determinado valor a conduta assume uma carga axiológica penalmente relevante e tal critério quantitativo é o substrato material de incriminação.

Questão diversa da legitimidade das incriminações tributárias é a do bem ou bens jurídicos tutelados pelos crimes fiscais, sendo que nessa matéria a doutrina tem enveredado, no essencial, por três construções distintas.

Uma das construções aponta para um modelo patrimonialista que na sua defesa inicial tinha subjacente uma compreensão privatística da relação fiscal e concebia o imposto como o preço a pagar pelo contribuinte na justa medida dos benefícios obtido dos bens públicos e, por conseguinte, o direito penal seria desnecessário porque os mecanismos de direito privado são suficientes para tutelar os interesses do credor e a existir tutela penal redundaria em «prisão por dívidas» claramente violadora da CEDH, vindo contudo a ganhar novos contornos, constituindo atualmente a conceção dominante em países como a Alemanha, Itália, Espanha ou França, a conceção de que o crime fiscal lesa ou põe em perigo a obtenção

³⁰ “Temas Básicos da Doutrina Penal”, Coimbra, Coimbra Editora, 2001, p. 146.

das receitas necessárias à prossecução das funções de que o Estado está incumbido, não já um património individual mas o conjunto de bens patrimoniais necessários ou úteis à realização dos fins públicos.

Uma outra construção enfatiza no âmbito da tutela, os deveres de colaboração com a administração tributária, centrando-se a ilicitude em torno da inobservância de deveres de informação, transparência e verdade fiscal. Como refere Eliana Gersão “o acento tónico da atividade delituosa não está mais na evasão, mas sim na falta de colaboração com a administração, ou seja, na falta de cumprimento dos deveres, preparatórios ou acessórios da obrigação fiscal, impostos pela lei em ordem a garantir o funcionamento tanto quanto possível perfeito do sistema tributário”³¹ ou como refere Enrique Bacigalupo “a pretensão do Estado de contar com a colaboração leal dos cidadãos na determinação dos factos sujeitos a tributação”³². Nesta tese acentua-se o desvalor da ação em detrimento do desvalor de resultado, admitindo-se tipos penais estruturados como crimes formais e de desobediência que acolham a suficiência de um perigo para o bem jurídico mesmo que se não efetive a lesão do mesmo – crime de resultado cortado. Para a consumação do ilícito penal seria suficiente a conduta desleal do contribuinte, ao omitir os factos ou bens sujeitos a imposto, com o objetivo de não pagar ou reduzir o imposto, mesmo que o prejuízo não viesse a ocorrer.

Qualquer destas teses foi objeto de várias críticas. Se o bem jurídico protegido é o património do Estado já encontra tutela nos delitos clássicos contra o património; por outro lado, deixa de fora de proteção penal as condutas faltosas desobedientes; e, por fim o conceito de património (erário público) compreende um conjunto vasto de elementos patrimoniais que criam enormes dificuldades na interpretação do tipo. Quanto à segunda tese têm sido apresentadas como principais críticas a dificuldade em apontar um critério que permita identificar os deveres que constituem o bem jurídico-penal protegido entre a multiplicidade de deveres que recaem sobre o contribuinte e, por outro lado, reduziria os delitos fiscais a crimes de desobediência.

Perante as críticas alguns autores procuraram encontrar uma matriz compromissória entre ambas, quer reconhecendo que o bem jurídico protegido nos ilícitos penais é não só a

³¹ Gersão, Eliana, “Revisão do Sistema Jurídico Relativo à Infração Fiscal”, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 112, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais da DGCI, 1976, p. 97.

³² Bacigalupo, Enrique, “El delito fiscal em España”, RFDUC, n.º 56, 1979, p. 79-97.

tutela dos interesses patrimoniais do Estado como os valores da transparência e verdade fiscais.

Não obstante as tentativas da doutrina nacional e estrangeira no sentido de encontrar o bem jurídico legitimador das infrações penais fiscais entendemos como defende Susana Aires de Sousa “que é possível autonomizar um bem jurídico-penal que funcione, por um lado, como autêntico padrão crítico, limitador e legitimador das normas incriminadoras; e, por outro, como verdadeiro substrato material, necessário à espessura da ofensa penalmente relevante” e que consiste “no conjunto de receitas fiscais de que o Estado é titular”³³. Trata-se de um bem jurídico coletivo cuja utilidade aproveita a todos sem que ninguém possa dela ser excluído realizado por meio do Estado que se compromete a realizar uma gestão adequada e a prosseguir objetivos económicos e sociais reconhecidos como fundamentais pela sociedade.

Não basta, contudo, encontrar um bem jurídico legitimador da incriminação é necessário que a lesão desse bem jurídico seja merecedora de pena, o que significa que nem todos os ataques ao bem jurídico são penalmente relevantes, mas só as modalidades de ataque mais graves, operando aqui juízos de proporcionalidade e utilidade.

O legislador português teve em conta, aliás, relativamente a alguns crimes tributários, a limitada gravidade do comportamento contra o dever tributário em termos de lesão ou perigo de lesão do bem jurídico protegido e, por isso, estabeleceu limiares quantitativos da lesão ou perigo de lesão, incriminando só as condutas evasivas acima de determinados limiares, como acontece nos tipos legais de crime previstos nos artigos 92º, 95º, 96º, 103º e 106º, do RGIT.

No atual quadro legal português as infrações tributárias dividem-se entre crimes e contraordenações e, como atrás se adiantou, se bem que o legislador seguiu, em geral, o critério doutrinário acima referido, ou seja, o da relevância ou irrelevância ética das condutas, em muitos casos adotou um critério puramente quantitativo. Tal critério é usado para qualificar como crime as condutas acima de determinado patamar quantitativo e como

³³ Sousa, Susana Aires de, “Os Crimes Fiscais – Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador”, Coimbra, Coimbra Editora, 2006, p. 315.

contraordenações quando não o atingem³⁴ ou optando por considerar as condutas, enquanto dolosas, como crime e as negligentes são qualificadas como contraordenações³⁵.

4. A Fraude Fiscal no direito comparado

Importa fazer agora uma análise genérica e sucinta sobre a relevância jurídica assumida pelas infrações fiscais em outros ordenamentos jurídicos da União Europeia.

4.1. Direito Alemão

Os ilícitos tributários estão inseridos numa lei geral tributária (a *Abgabenordnung*) que reúne para além das normas sobre o procedimento tributário, a responsabilidade fiscal e a prescrição, os ilícitos tributários no título 8. Dentro deste título os §§369 a 376 reportam-se aos chamados crime tributários: fraude fiscal (§370 – *Steuerhinterziehung*); o contrabando (§372 – *Bannbruch*); o contrabando profissional, organizado e com violência (§373 – *Gewerbsmäßiger, gewaltsamer und bandenmäßiger Schmuggel*); a recetação de mercadorias ou produtos subtraídos à tributação (§374 – *Steuerhehlerei*). Em 19.12.2001 com a Lei de Combate à Fraude no IVA e de alteração de outras normas tributárias (*StVBG*) foi introduzido o crime de fraude fiscal realizada de modo profissional ou organizado (§370^a – *Gewerbsmäßige oder bandenmäßige steuerhinterziehung*). Por sua vez, constituem ilícitos administrativos as seguintes condutas: redução do imposto por culpa grave (§378 – *Leichtfertige Steuerverkürzung*); colocação em perigo de imposto (§379 – *Steuergefährdung*); colocação em perigo dos impostos retidos (§380 – *Gefährdung der Abzugsteuern*); colocação em perigo do imposto sobre o consumo (§381 – *Verbrauchssteuergefährdung*); colocação em perigo dos direitos de importação (§382 – *Gefährdung der Einfuhr – und Ausfuhrabgaben*); obtenção ilegítima de reembolsos e vantagens fiscais (§383 – *Unzulässiger Erwerb von Steuererstaungs – und Vergütungsansprüchen*). Os ilícitos administrativos têm carácter subsidiário perante os crimes tributários (§369)³⁶.

³⁴ Veja-se a título de exemplo os crimes de fraude fiscal (artigo 103º, n.º2, do RGIT), abuso de confiança fiscal (artigo 105º, n.º1, do RGIT) e as contraordenações previstas nos artigos 114º, 116º, 117º, 118º e 119º, do RGIT.

³⁵ Como é o caso das contraordenações previstas nos artigos 114º, n.º 2 e 115º, do RGIT.

³⁶ Sobre os crimes fiscais no Direito Alemão Sousa, Susana Aires de, “Os Crimes Fiscais – Análise Dogmática e Reflexão Sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador”, Coimbra, Coimbra Editora, 2006, pp. 147-152; González, Eva Maria Cordero, “El Delito Fiscal En El Ordenamento Alemán”, *Cronica Tributaria*, n.º 123, 2007,

O §370, que incrimina a fraude fiscal, aparece como a norma nuclear do direito penal fiscal alemão, que abarca três tipos de condutas: quem preste declarações inexatas ou incompletas às autoridades tributárias sobre factos com relevância tributária; quem tenha o dever de declarar factos fiscalmente relevantes; quem infringindo um dever, omita a utilização de carimbos ou timbres; e de tais comportamentos decorra um resultado alternativo – a redução dos impostos ou a obtenção uma vantagem fiscal ilegítima³⁷. No primeiro caso pune-se um crime comissivo (por ação) e no segundo e terceiro casos um crime omissivo.

A partir desta distinção a doutrina tem considerado que quanto ao agente do crime, no primeiro caso estamos perante um crime comum (que pode ser praticado por qualquer pessoa), já nos dois comportamentos omissivos se está perante um crime específico³⁸.

Embora a fraude fiscal seja classificada como um crime de resultado, na opinião de parte da doutrina afasta a sua qualificação como crime de dano, porquanto a realização do tipo se satisfaz com a mera colocação em perigo da receita tributária devida³⁹.

Sobre o bem jurídico protegido através da incriminação da fraude fiscal a opinião dominante na doutrina alemã é a do “interesse público em receber a tempo e de forma completa a receita proveniente dos impostos”⁴⁰.

Em 2001 foi introduzida uma nova norma incriminadora que punia de forma mais gravosa os autos fraudulentos praticados de forma profissional ou tomando parte de um grupo organizado - §370a, norma que entretanto foi revogada e o §370 passou a prever no n.º (3)

pp. 69-96; Franzen, Klaus; Gast-de Haan, Brigitte; Joecks, Wolfgang, “Steuerstrafrecht”, 7ª ed., München, 2009, pp. 138-141.

³⁷ “Den Tatbestand einer Steuerhinterziehung i.S.v. § 370 AO verwirklicht, wer den Finanzbehörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht bzw. pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt und dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt” (<https://research.wolterskluwer-online.de/document/13007dfd-3959-4673-aa61-da63fbb86e13?searchId=9266781>, consultado em 14.02.2019).

³⁸ Neste caso há uma limitação do círculo de autores, na medida em que só pode ser agente da fraude fiscal aquele que tenha um especial dever de esclarecer a autoridade tributária ou a obrigação de usar carimbos e timbres fiscais (Cfr. Franzen, Klaus, obra cit., pp. 126-127.)

³⁹ Neste sentido Acórdão do Tribunal Federal de 22.11.2012, nos termos do qual “*Ansichts der Natur des § 370 AO genügt die Berücksichtigung der Höhe des Steuervorteils ungeachtet der noch nicht bezifferten Auswirkungen auf die Steuerlast als Grundlage für die Strafzumessung. In den hier allein verfahrensgegenständlichen Fallgestaltungen von Steuervorteilen in mit Bindungswirkung versehenen Feststellungsbescheiden bleibt für den Täter auch nicht unklar, was für eine Art von Steuervorteil in welcher Höhe von ihm erlangt worden ist*”, isto é, basta para a realização do tipo o valor da vantagem fiscal que se pretende obter mesmo que ainda não esteja quantificado (liquidado) o valor concreto de perda da receita fiscal. (Acórdão consultado em 14.02.2019 em <https://research.wolterskluwer-online.de/document/1511f642-4c8d-4985-8845-56682ada1f54/explore/document/b343cad1-18a4-4c6d-a53d-95656a78ab1b?searchId=9288523>).

⁴⁰ Sousa, Susana Aires de, ob. cit. p. 150.

algumas circunstâncias qualificativas que determinam que a pena prevista para o crime simples de prisão até 5 anos ou multa passe para prisão de 6 meses a 10 anos em situações de fraude particularmente grave: quando existe uma redução elevada do imposto ou da vantagem fiscal; quando o agente abusa dos seus poderes ou posição como funcionário público ou funcionário da UE; praticado com a ajuda de titular de cargo político; com a utilização de documentos falsos; como membro de um grupo organizado que se dedique à prática das condutas de fraude descritas no n.º 1; com a utilização de uma empresa com sede num país que não seja membro da UE ou da Associação Europeia do Comércio Livre, que seja utilizada para esconder factos juridicamente relevantes e onde o agente do crime tenha poder para exercer uma influência controladora ou decisiva⁴¹.

De realçar o facto de o §371 (Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung) prever situações em que fica excluída a responsabilidade penal do agente em casos de autodenúncia mediante a verificação de certos requisitos. Trata-se de uma retratação voluntária do agente perante a administração tributária e que pressupõe, desde logo, que o agente não tenha tido ainda conhecimento do início do procedimento criminal⁴².

Quanto às infrações administrativas punidas apenas com coima (sanção pecuniária), destaca-se a prevista na §377 (Leichtfertige Steuerverkürzung) que se reporta a punição das condutas previstas no §370 (fraude fiscal) quando a redução do imposto se situe no domínio da negligência e um outro conjunto de infrações pelo incumprimento de determinados deveres formais, quer a título doloso, quer negligente.

4.2. Direito Italiano

O direito penal tributário sofreu uma importante reforma em 2000, pelo Decreto legislativo n. 74, 10 marzo 2000 que atribuiu uma nova configuração aos crimes fiscais e revogou a legge n. 516, 7 agosto 1982⁴³.

⁴¹ AO consultada em 14.02.2019 em <https://research.wolterskluwer-online.de/document/dcb0c32f-5fff-332f-936c-5144490543d6>

⁴² “(...) dem an der Tat Beteiligten oder seinem Vertreter die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens bekannt gegeben worden ist oder”.

⁴³ A anterior Legge incidia essencialmente sobre a violação de regras tributárias administrativas, punindo condutas preparatórias da evasão fiscal, como a omissão parcial de faturação ou a omissão ou irregularidades da contabilidade e apresentava um plano sancionatório brando, essencialmente de carácter pecuniário, falhando na sua função de prevenção especial positiva e de reafirmação da consciência de solidariedade fiscal, recaindo essencialmente sobre os pequenos contribuintes e deixando escapar os grandes evasores ao fisco (veja-se sobre a evolução do direito penal tributário em Itália Cingari, Francesco, “L’evoluzione del Sistema Penale Tributario e i

Com esta importante reforma o legislador italiano muda completamente a rota e constrói um sistema penal completamente diverso, inspirados nos princípios da «offensività» e subsidiariedade da tutela penal. O novo modelo, abandonando a criminalização de atos preparatórios e violações meramente formais, centra-se no momento declarativo, procurando assegurar uma limitação das condutas criminosas portadoras de relevante ofensa para os interesses do erário e de concretizar limites mínimos de punibilidade, idóneos a limitar a intervenção penal aos ilícitos economicamente significativos.⁴⁴

O referido diploma procurou sublinhar o caráter lesivo e ofensivo das condutas tipificadas, elegendo a pena privativa da liberdade como única sanção penal, sendo aliás esta opção uma das principais críticas dirigidas pela doutrina ao novo diploma legal⁴⁵.

Com o objetivo de potenciar a ação de combate à evasão fiscal em 2004 iniciou-se um novo processo de reforço do aparato repressivo tributário com uma lógica diversa daquela lei, que visou punir o não cumprimento da dívida fiscal e, em particular, a não entrega do imposto retido; a não entrega do IVA; e, a compensação indevida, prescritos respetivamente nos artigos 10-bis, 10-ter e 10-quater⁴⁶.

Através da L. n.º 224/2007 passou a ser aplicável à maioria dos crimes tributários (com exceção do artigo 10) o instituto do “confisca per equivalente”, enquanto instrumento de eficácia do direito penal tributário, do qual resulta que a pessoa singular possa responder com o seu património pessoal pelo prejuízo causado ao erário público com a sua conduta quando o património da sociedade se revele insuficiente para o efeito. Trata-se de uma solução de restauração da situação que existiria para o fisco sem a conduta criminosa⁴⁷.

Os ilícitos penais fiscais distanciavam-se da sua natureza de “ultima ratio” da tutela dos bens jurídicos para serem utilizados como um verdadeiro substituto para a ineficiência do aparelho administrativo do Estado para coletar e arrecadar impostos.

Principi Costituzionali”, Trattato Teorico Pratico di Diritto Penale, Torino, G. Giappichelli Editore, 2017, pp. 5 e 6.

⁴⁴ Sobre esta matéria vide: Cingari, Francesco, ob. Cit, pp. 6 e 7 e Severino, Paola, “La riforma dei Reati Tributari: Un’occasione Perduta?”, in Archivio Penale, 2016, n.º 3, 2016.

⁴⁵ Cf. Sciello, Andrea, “Prime Osservazioni sui Nuovi Reati Tributari”, DPT, Vol. LXXI (2000), p. 314.

⁴⁶ Introduzidos pela L. 311/04 e D.L. 223/06.

⁴⁷ Para mais desenvolvimentos sobre o instituto da “Confisca per equivalente” ver Auriemma, Paolo, “La confisca per equivalente”, Archivio Penale, n.º 1, 2014.

As mais recentes alterações no sistema penal tributário italiano ocorreram em 2015, com os d.lgs. nºs 128, de 05.08.2015 e 158, de 24.09.2015, o primeiro ao introduzir ilícitos administrativos punidos com sanção no âmbito de comportamentos relacionados com o abuso de direito e da elisão fiscal e o segundo que procedeu a um reforço da tutela penal em relação a condutas fraudulentas que assumem um especial desvalor da ilicitude e, pelo contrário, reduzindo tal tutela em relação a condutas que, embora, ilícitas do ponto de vista fiscal e administrativo não assumem aquele particular desvalor que justifiquem a intervenção do direito penal e situando-os no âmbito do ilícito administrativo⁴⁸.

Embora a doutrina não se mostre consensual quanto à determinação do objeto da tutela penal: o interesse no bom funcionamento da administração tributária ou da autoridade tributária, a tutela do sistema fiscal, o interesse no cumprimento das dívidas fiscais, a tutela do património do Estado⁴⁹, a doutrina dominante identifica como bem jurídico protegido nestes crimes, o interesse na completa e tempestiva perceção do tributo⁵⁰.

As normas incriminadoras estão previstas no segundo título que se divide em dois capítulos: No primeiro estão descritos os crimes de fraude fiscal cometidos por via da declaração de imposto, onde se inserem a «declaração fraudulenta através do uso de faturas ou outros documentos relativos a operações inexistentes» (artigo 2); a «declaração fraudulenta mediante o uso de outros artifícios» (artigo 3); a «declaração infiel» (art. 4); a «omissão de declarar» (art. 5). No segundo capítulo o legislador criminalizou as seguintes condutas: a «emissão de faturas ou outros documentos referentes a operações inexistentes» (art. 8); a «ocultação ou destruição de documentos cuja conservação para efeitos fiscais é obrigatória» (art. 10); a não entrega do imposto retido; a não entrega do IVA; e, a compensação indevida, (prescritos respetivamente nos artigos 10-bis, 10-ter e 10-quater); «subtração fraudulenta ao pagamento do imposto» (art. 11). O art. 13 prevê como causa de não punibilidade o pagamento do débito tributário em determinados circunstancialismos aí previstos.

Os ilícitos fiscais administrativos estão previstos em diploma à parte, no Dec. Leg. 18 dicembre 1997, n. 471.

4.3. Direito Espanhol

⁴⁸ Para mais desenvolvimentos sobre a reforma pena fiscal em Itália: Cingari, Francesco e Severino, Paola, obs. cits..

⁴⁹ Neste sentido Enzo Musco, “Diritto Penale Tributario”, Milano: Giuffrè Editore, 2002, p.15.

⁵⁰ Ob. cit., p. 17.

O legislador espanhol optou por distinguir entre delitos de natureza administrativa “infracciones tributarias” previstas nos artigos 178 e seguintes da Ley 58/2003, de 17 de dezembro (Ley General Tributaria) e os artigos 305 e ss. do Código Penal, no seu título XIX “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”.

O ponto essencial, embora não exclusivo, da distinção entre uns e outros, reside no quantum de imposto não pago e que se situa neste momento em €120.000,00.

Os delitos fiscais penais foram objeto de uma grande alteração legislativa através da LO 7/2012, de 27 de dezembro, que procedeu a uma reforma penal e de cuja exposição de motivos assenta nos objetivos de “transparência, acesso à informação pública e bom governo e luta contra a fraude fiscal e em relação à Segurança Social⁵¹.

O bem jurídico protegido em todas as infrações é o património da Fazenda Pública no seu segmento de cobrança de impostos⁵², embora sem esquecer os deveres de solidariedade e lealdade dos contribuintes⁵³.

O tipo legal base dos crimes contra a Fazenda Pública é o art. 305 e a conduta típica consiste em «defraudar», o que supõe causar um dano patrimonial mediante um engano. Não basta o mero não pagamento para que surja o crime, é necessário um elemento de falsidade «mendacidad» (ocultação de elementos relevantes para a determinação do imposto, comunicação de dados incompletos) e o dolo ou ânimo de enganar⁵⁴.

⁵¹ Como se refere no preâmbulo da referida Lei “*El eje de los criterios que inspiran la presente reforma se corresponde con el reforzamiento de la transparencia de la actividad de la administración y del régimen de responsabilidad de partidos políticos y sindicatos, a los que se incluye dentro del régimen general de responsabilidad penal de las personas jurídicas del que, hasta ahora, estaban excluidos; y, de otra, con la mejora de la eficacia de los instrumentos de control de los ingresos y del gasto público, que se revela como un elemento imprescindible del conjunto de medidas adoptadas con motivo de la crisis económica, especialmente severa en el ámbito europeo, y más en concreto en el caso español, así como con la necesidad de acompañar las mismas de las reformas necesarias en los sectores o actividades económicas afectadas; actividades económicas en las que, por otro lado, existe una mayor percepción del fraude y que son precisamente donde deben adoptarse las reformas penales concretas*”, consultado no dia 27 de maio de 2019, em <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2012-15647>.

⁵² STS 643/2005, 19 may., consultado em 26 de maio de 2019, em: <http://www.poderjudicial.es/search/contenidos.action?action=contentpdf&databasematch=TS&reference=1083215&statsQueryId=117882210&calledfrom=searchresults&links=%22643%2F2005%22&optimize=20051215&publicinterface=true>.

⁵³ STS 182/2014, 11 mar., consultado em 26 de maio de 2019, em: <http://www.poderjudicial.es/search/contenidos.action?action=contentpdf&databasematch=TS&reference=7007423&statsQueryId=117885319&calledfrom=searchresults&links=%22182%2F2014%22&optimize=20140331&publicinterface=true>.

⁵⁴ “*Para que se produzca la conducta típica del art. 305 C.P. no basta el mero impago de las cuotas, porque el delito de defraudación tributaria requiere, además, un elemento de mendacidad, ya que el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria, pero no un delito. La*

O crime pode ser cometido por omissão, sendo punida tanto a omissão total (não apresentar declaração fiscal) como a omissão parcial (omitir determinados elementos), conforme resulta expresso do art. 305. 1.

As modalidades da conduta vêm especificadas no tipo legal de crime e consistem: Na não declaração de impostos e na não retenção de quantias que se deveriam ter retido; na obtenção indevida de reembolsos fiscais; e, na obtenção indevida de benefícios fiscais⁵⁵.

Com a reforma de 2012 foi acrescentada uma regra especial quando se trate de infrações cometidas no seio de uma organização ou grupo criminoso ou por pessoas e entidades que atuem sob a aparência de uma atividade económica real sem que a desenvolvam efetivamente (art. 305. 2).

É igualmente prevista de forma expressa a aplicação das mesmas penas quando as condutas sejam cometidas contra a Fazenda da União Europeia (art. 305. 3.).

O CP de 1995 incorporou a tutela penal dos interesses financeiros da União Europeia no seu art. 306., em consonância com o artigo 209 do TCEE e atual TUE e tal como exigido pela Convenção relativa à proteção dos interesses financeiros das Comunidades Europeias, de 26 de julho de 1995⁵⁶.

4.4. Direito Francês

No ordenamento jurídico francês as infrações fiscais encontram-se previstas no «Code Général des Impôts», recentemente revisto em 24 de abril de 2019. É no seu Livro II, dedicado à arrecadação do imposto que se encontram previstas as violações à lei fiscal e respetivas sanções, no capítulo II (penalités).

As diversas infrações fiscais subdividem-se em duas secções: a secção I, referente a «disposições comuns» a todos os impostos e a secção II, onde estão previstas «disposições específicas» para cada um dos impostos. As sanções penais inseridas na secção II e específicas de cada tipo de imposto são menos importantes que as normas incriminadoras contidas na primeira secção (arts. 1741 a 1753 bis B).

responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de las bases tributarias”, STS 6787/2008 - ECLI: ES:TS:2008:6787.

⁵⁵ “Código Penal Comentarios y Jurisprudencia”, TII, arts. 234 a 616 quáter, Albolote, 4ª ed. 2018, Editorial Comares, p. 1910.

⁵⁶ JO C 316 de 27.11.1995, p. 48-57.

O legislador francês prevê simultaneamente sanções de natureza administrativa (sanctions fiscales) e sanções de natureza penal (sanctions pénales).

No artigo 1741 prevê-se o crime de fraude fiscal. A doutrina entende que este crime supõe a reunião de um «elemento material» e de um «elemento moral». O primeiro dos elementos supõe uma ação ou omissão que pode assumir uma de quatro formas, a saber, a omissão voluntária da declaração (... volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits); a dissimulação da matéria tributável (... Volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt); criação de uma situação de insolvência do contribuinte (...soit qu'il ait organisé son insolvabilité); e, outras manobras fraudulentas⁵⁷.

A fraude fiscal é segundo a doutrina dominante, um delito intencional. Nisto consiste o segundo elemento, descrito de forma clara no artigo com o emprego do termo «volontairement».

No mesmo preceito são ainda previstas circunstâncias que agravam a pena do referido crime, nomeadamente quando o crime for cometido de forma organizada ou através do uso: de contas ou contratos celebrados através de organismos estabelecidos no estrangeiro; através da interposição de pessoas, organismos, fundações ou instituições sediadas no estrangeiro; através do uso de documentos falsos; com uso de um domicílio fiscal fictício ou artificial no estrangeiro.

Para além de prever a punição com multa ou prisão o legislador prevê a aplicação de sanções privativas dos direitos cívicos, civis e familiares aos condenados pela prática do crime de fraude fiscal.

O ordenamento jurídico francês prevê um vasto conjunto de infrações fiscais de natureza penal e de normas de carácter repressivo no âmbito do direito fiscal. Esta inflação legislativa coloca alguns problemas de concurso de normas e obscurece o objeto de tutela legitimador das normas penais⁵⁸.

Sobre este particular aspeto de realçar o recente Decisão n.º 218-745QPC, de 23.11.2018, do Conselho Constitucional que sobre o facto de a mesma omissão declarativa poder ser objeto das sanções administrativas previstas no art. 1728º, n.º1 e de sanções penais

⁵⁷ Ibrahim Abdel-Lattuf, “Le Droit Pénal Fiscal : Bilan et Perspectives”, Revue Juridique de L'Ouest, 2012-4, pp. 434-435;

⁵⁸ Sobre este assunto Stéphane Austry, “Cumul des Sanctions Fiscales et des Sanctions Pénales: Requiem em Trois Temps pour lá Règle de Non Bis in Idem”, RJF 1997, n.º 5, p. 288.

previstas no art. 1741, entendeu que, por um lado, enquanto o art. 1728.º do CGI permite que as autoridades fiscais apliquem sanções pecuniárias aos contribuintes em caso de falta de apresentação ou de apresentação tardia da declaração, quer exista ou não intencionalidade o artigo 1741º exige um comportamento fraudulento e uma intencionalidade. Por outro lado, as sanções administrativas visam garantir a arrecadação da contribuição comum e preservar os interesses financeiros do Estado e garantem o funcionamento adequado do sistema tributário, que é baseado na sinceridade e precisão das declarações feitas pelos contribuintes enquanto as sanções penais são de carácter público e fornecem um exemplo adicional e dissuasão para todas as pessoas que possam fraudulentamente deixar de cumprir suas obrigações fiscais.

Entendeu, assim, que o princípio da necessidade não pode impedir o legislador de estabelecer normas separadas que permitam o início de um processo que leve à aplicação de várias sanções, a fim de assegurar a repressão eficaz das infrações. Este princípio exige, todavia, que o disposto no artigo 1741 apenas se aplique aos casos mais graves de omissão de declarações fraudulentas.

Concluiu assim que a punição em concurso pelos artigos 1728 e 1741 não desrespeita os princípios da legalidade, nem qualquer outro direito ou liberdade constitucionalmente consagrado, devendo, contudo, à luz do princípio da proporcionalidade, o montante global das sanções que podem ser impostas não exceder o montante mais elevado de qualquer das penalidades incorridas⁵⁹.

5. A tutela penal das infrações lesivas dos interesses financeiros da União Europeia

Nas suas origens a União Europeia, como construção de base jurídica supranacional, não parecia poder incluir o direito penal.⁶⁰ Os textos fundadores das Comunidades Europeias não contêm qualquer referência ao direito penal. Cedo, porém, se compreendeu que numa Europa sem fronteiras e com liberdade de circulação de pessoas, bens, serviços e capitais, o exercício do poder punitivo não podia mais ser olhado apenas da perspectiva isolada de cada Estado, mas de uma forma global de forma a combater de forma eficaz os fenómenos criminais decorrentes da abertura de fronteiras.

⁵⁹ Consultada em 28.05.2019 em <https://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/2018/2018745QPC.htm>.

⁶⁰ Mireille Delmas-Marty, “Union Européenne et Droit Penal”, Cahiers de Droit Européen, 5-6, 1997, p. 607.

Pelo que desde os primórdios da construção comunitária que a necessidade de assegurar a “eficácia” do direito comunitário e a adequada proteção dos seus interesses financeiros levou à aceitação pelos EM da imprescindibilidade de medidas sancionatórias, optando-se inicialmente por sanções de natureza administrativa, até porque estava excluída a competência penal da comunidade⁶¹.

O caráter vital dos recursos financeiros para as instituições europeias poderem funcionar e para que a UE possa atingir os seus objetivos e realizar com êxito as suas políticas, nos termos do artigo 311º, do TFUE, implicam o reconhecimento pacífico pela doutrina dos interesses financeiros como o “bem jurídico próprio da UE”, por excelência e cuja necessidade de proteção ultrapassa as fronteiras nacionais⁶².

Não obstante os esforços desenvolvidos no plano administrativo, certo é que sanções dessa natureza eram manifestamente insuficientes para proteger os interesses financeiros comunitários face a cada vez mais complexas e sofisticadas organizações criminosas que, operando em contexto internacional, vêm na fraude oportunidades de lucro com riscos reduzidos em virtude da fragmentariedade e descontinuidade da tutela no espaço europeu, a reclamar uma tutela penal harmonizada ao nível europeu⁶³.

Numa primeira fase e na ausência de uma competência penal própria da UE no domínio da proteção dos seus interesses financeiros, a mesma teve que ser assegurada através do recurso aos sistemas penais dos EM ou um “enquadramento do poder nacional punitivo pelo direito comunitário”⁶⁴.

Sem prejuízo do que se disse, a ausência de competência penal própria, não exclui que o direito comunitário tenha um efeito sobre o sistema penal dos EM, sobretudo através da

⁶¹ Sobre o sistema comunitário administrativo, conformado por disposições dos Tratados que instituem as comunidades, bem como por direito derivado, Anabela Rodrigues, “O Direito Penal Europeu Emergente”, 1ª Parte, III, Coimbra, Coimbra Editora, 2008, pp. 85 e 86.

⁶² Neste sentido, Francesco De Angelis, “La protezione giuridica degli interessi finanziari della Comunità Europea: evoluzione e prospettive” in Grasso, Giovanni (a cura di), *Prospettive di un Diritto Penale Europeo*, Milano, Giuffrè Editore, 1998, p. 42.

⁶³ Sobre a matéria, Joana Amaral Rodrigues, “Os Crimes de Fraude e a Corrupção no Espaço Europeu”, em Atas do simpósio realizado no dia 20 de abril de 2013, 1ª Ed., organização de José de Faria e Costa e outros, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p. 58.

⁶⁴ Expressão utilizada por Anabela Rodrigues, ob. Cit., p. 87.

limitação da esfera de aplicação de algumas disposições incriminatórias ou mesmo determinando a inaplicabilidade de uma determinada disposição penal interna⁶⁵.

Em determinados domínios do direito penal secundário a própria norma penal remete para normas não penais, de que são exemplo a nível nacional os tipos legais de crime previstos no RGIT, onde o adequado preenchimento da norma depende de conceitos constantes dos diplomas legais que regulamentam cada categoria de impostos.

Veja-se a título de exemplo que para efeito do preenchimento do conceito de “(...) alteração de factos ou valores que devam constar (...), ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria coletável; (...)” depende de disposições previstas no Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias, designadamente das disposições relativas a isenções (arts. 14 a 16) e que procedeu à transposição para o direito interno da Diretiva do Conselho n.º 91/680/CEE.

Por outro lado, uma norma penal interna pode não ser aplicável, total ou parcialmente, por ser contrária a normas ou princípios (explícitos ou implícitos), de carácter geral, do direito comunitário primário ou a disposições específicas contidas em instrumentos de direito derivado, não só regulamentos, mas também diretivas, isto é, quando está em contradição insanável com o direito comunitário.

Tal inaplicabilidade resulta de dois princípios gerais do direito comunitário: o princípio do efeito direto (os atos comunitários têm efeitos diretos nos ordenamentos nacionais, vinculando os juízes comunitários e nacionais a aplicarem diretamente as disposições dos tratados, Regulamentos, Diretivas, Convenções e Decisões)⁶⁶; e o princípio do

⁶⁵ Alguns autores falam em «efeito reflexo» do direito comunitário para indicarem o efeito decorrente de normas comunitárias que não visando diretamente as normas penais internas dos EM, produzem efeitos sobre as mesmas em decorrência da normal adoção no ordenamento dos EM de normas comunitárias. Neste sentido, R. Sicurella, “Per un rilancio del progetto europeo. Esigenze di tutela degli interessi comunitari e nuove strategie di integrazione penale”, Milano, 2008, p. 283.

⁶⁶ Sobre o conceito de efeito direto e suas limitações cfr. Ac. TJ de 08.10.1987, onde se refere “No entanto, esta obrigação de o juiz nacional ter em conta o conteúdo da diretiva ao interpretar as normas pertinentes do seu direito nacional é limitada pelos princípios gerais de direito que fazem parte do direito comunitário e designadamente os da segurança jurídica e da não retroatividade. Assim, o Tribunal declarou, no seu acórdão de 11 de junho de 1987 («Pretore» de Salò/X, 14/86, Colect. 1987, p. 2545), que uma diretiva não pode ter como efeito, por si própria e independentemente de uma lei interna adotada por um Estado-membro para a sua aplicação, determinar ou agravar a responsabilidade penal de quem quer que aja em violação das suas disposições”, consultado em 20.05.2019, em <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=94612&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=2120039>.

primado que estabelece a superioridade hierárquica das normas comunitárias face às nacionais⁶⁷.

Com o Tratado de Maastricht é criada a União Europeia e é incluído o terceiro pilar – então designado Justiça e Assuntos Internos. Passa, a existir expressa referência à matéria penal, mas apenas no âmbito da cooperação intergovernamental, não da integração supranacional, restrita ao primeiro pilar. Pela primeira vez é consagrado o dever de os EM tomarem em relação às fraudes dos interesses comunitários, “medidas análogas às que tomaram em relação às fraudes para combater as fraudes lesivas dos seus próprios interesses”.

É a consagração ao nível dos tratados da chamada “assimilação”⁶⁸. Não dispondo a Comunidade, em princípio de meios para impor a aplicação do direito comunitário, é aos EM que competirá garantir a proteção dos interesses financeiros da UE.

Em Amesterdão com a consagração do artigo 280º, do antigo TCE, o n.º 4 fornecia uma base jurídica que parecia traçar com clareza a linha de demarcação das competências da Comunidade e dos EM em matéria penal: o direito comunitário podia conter disposições destinadas a lutar contra as fraudes lesivas dos seus interesses financeiros com o limite de eles não poderem dizer respeito à aplicação do Direito Penal nacional ou à administração da justiça nos EM⁶⁹.

Ainda no domínio deste Tratado são introduzidos, a propósito da luta contra a fraude e outras atividades ilegais lesivas dos interesses financeiros da Comunidade, os princípios da assimilação (art. 280º, n.º 2, do TCE) e da eficácia (art. 280º, n.º1, 2ª parte, do TCE). A obrigação de assimilação impõe que tais condutas sejam sancionadas nas mesmas condições de fundo e processuais que as violações análogas do direito nacional, devendo as autoridades nacionais proceder com a mesma diligência do que em relação aos delitos de cariz nacional. A obrigação de eficácia dita que as medidas adotadas pelos EM devem conferir à sanção um carácter eficaz, proporcional e dissuasivo⁷⁰.

⁶⁷ Cf. Ac. TJ de 19.01.1999, proc. C-348/96 (Donatella Calfa), ponto 17, consultado em 20.05.2019, em <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=44353&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=2120766>.

⁶⁸ Sobre a técnica de assimilação, vide, Pedro Caeiro, RPCC, 6, 1996, p. 192

⁶⁹ Anabela Miranda Rodrigues “O Direito Penal europeu à luz do princípio da necessidade – o caso do abuso de mercado”, Católica Law Review, Vol. I, n.º3, Lisboa, Univ. Cat. Ed., 2017, p. 19.

⁷⁰ Luís Duarte D’Almeida, “Direito Penal e Direito Comunitário – o ordenamento comunitário e os sistemas juscriminais dos Estados-membros”, Almedina, 2001, p. 48.

Importa aqui salientar algumas iniciativas no âmbito da afirmação de uma competência penal própria da UE no domínio das fraudes contra os interesses financeiros da União.

A primeira iniciativa, *Corpus Juris*, nasceu dos trabalhos desenvolvidos por um grupo de peritos, sob a iniciativa da Comissão, tendo sido apresentado numa primeira versão em 1997⁷¹. O projeto continha já normas de direito penal geral, referência a alguns tipos incriminadores e normas processuais penais⁷². Embora nunca tenha chegado a ser lei lançou a discussão sobre a unificação do direito penal europeu.

Em 2000 e na sequência dos trabalhos de novo grupo de peritos nomeados pela Comissão surgiu a versão de Florença ou *Corpus Juris* 2000.

Destacam-se ainda mais duas iniciativas no sentido da unificação do Direito penal Económico Europeu. O projeto dos Eurodelitos, apresentado em 2002 por um grupo de penalistas alemães, italianos, espanhóis e franceses, liderados por Klaus Tiedmann⁷³. Em 2004 é apresentado um outro projeto particular, oriundo de um grupo de penalistas, na sua maioria alemães, designado por “Projeto alternativo de justiça penal europeia”⁷⁴.

O Tratado de Lisboa de 2009 veio confirmar de forma expressa a competência da UE para harmonizar o direito penal e assenta em três bases jurídicas distintas: art. 83, n.º 1 (Euro-crimes); art. 83, n.º 2 (crimes relativos ao reforço das políticas da UE); e, art. 325 (crimes relativos à proteção dos interesses financeiros da UE).

Em qualquer destes tipos de delitos trata-se da possibilidade da UE estabelecer regras mínimas, ou seja, denominadores mínimos quanto aos tipos de infração e às sanções aplicáveis, podendo os EM ir sempre mais além dos instrumentos aprovados no seio da UE. Ou seja, os EM têm, no mínimo de sancionar penalmente as infrações no domínio em causa com tipos mais “abertos” e por isso mais abrangentes, no sentido de exigirem a verificação de

⁷¹ Sobre esta versão ver, AA.VV., “Corpus juris: portant dispositions pénales pour la protection de intérêts financiers de l’Union européenne”, Revista trimestrale di diritto penale dell’economia”, Padova, a.10n.4 (ott.-Dic. 1997), pp. 1299 a 1310.

⁷² Fraude lesiva dos interesses financeiros da União Europeia, desvio de subsídio, branqueamento de capitais, corrupção, associação criminosa, abuso de poder e violação de segredo.

⁷³ “Eurodelitos: el derecho penal económico en la union europea”, Universidad de Castilla-la Mancha, 2004, pp. 37 e ss..

⁷⁴ Augusto Silva Dias, “De Que direito penal precisamos nós europeus? Um olhar sobre algumas propostas recentes de constituição de um direito penal comunitário”, RPCC, ano 14 (2004), n.º3, pp. 305 e ss.

menor número de elementos para a afirmação da tipicidade ou de tutelarem o bem jurídico em causa de forma mais antecipada (p. ex. com um tipo de perigo em vez de um tipo de dano).

A harmonização pode determinar não só definições ou conceitos gerais (p. ex., de associação criminosa), mas também incluir disposições relativas á parte geral (autoria, responsabilidade penal das pessoas coletivas). No que se refere à harmonização das sanções através da exigência de que a pena máxima não seja inferior ao limite estabelecido no instrumento da União.

No artigo 325.º, n.º4, do TFUE, com a supressão aí verificada, relativamente ao art. 280º-A, n.º 4, do TCE, da reserva que excluía das medidas de luta contra os interesses financeiros da União as que dissessem respeito à aplicação do direito penal nacional e à administração da justiça nos EM, parecia lançar a base legal para uma competência penal da União para legislar nessa matéria.

A própria Comissão apresentou em 2012 uma proposta de diretiva relativa à luta contra os interesses financeiros da União através do Direito Penal (Proposta de Diretiva PIF)⁷⁵, onde sobre a base jurídica da mesma se refere “O artigo 325.º estabelece a competência da UE para adotar as medidas necessárias nos domínios da prevenção e combate das fraudes lesivas dos interesses financeiros da União, «que tenham um efeito dissuasor». O artigo 325.º, n.º 4, prevê o processo legislativo para adotar as medidas necessárias, tendo em vista proporcionar uma proteção efetiva e equivalente. Prevê também uma base jurídica para legislar em matéria de fraudes e quaisquer outras atividades ilegais lesivas dos interesses financeiros da União nos domínios da prevenção e luta contra a fraude. Neste contexto, o termo «fraude» deve ser entendido em sentido lato, incluindo também certas infrações penais relacionadas com a fraude. A luta contra as atividades ilegais lesivas dos interesses financeiros da União é um domínio de intervenção muito específico, como indica o seu posicionamento no capítulo especial dedicado à «luta contra a fraude» do título relativo às «disposições financeiras» do Tratado. Também o termo «dissuasor» não figura em nenhuma outra disposição do Tratado. Este facto revela que, neste domínio específico, a União dispõe de uma vasta gama de instrumentos à sua disposição. Esta especificidade é ainda reforçada pelo artigo 310.º, n.º 6, do TFUE, que, desde o primeiro artigo do título relativo às disposições

⁷⁵ Proposta de Diretiva do Parlamento Europeu e do Conselho Relativa à Luta Contra a Fraude Lesiva dos Interesses Financeiros da União Europeia através do Direito Penal, COM (2012) 363 final, de 11 de julho de 2012.

financeiras sublinha a necessidade de combater as atividades ilegais que afetam os interesses financeiros da União («combatem»). O objetivo do artigo 325.º é proteger o mesmo interesse prioritário que está na base desta política da União, ou seja, os fundos públicos, quer se trate de receitas ou despesas”.

O Parecer da Comissão sobre os Assuntos Jurídicos a propósito da base jurídica foi no sentido de que o Tratado de Lisboa introduziu no artigo 83.º, n.º 2 TFUE uma nova base jurídica para a harmonização do direito penal substantivo a fim de assegurar a implementação eficaz de políticas da UE que tenham sido objeto de medidas de harmonização⁷⁶.

Como aí se refere “quanto à génese do artigo 83.º, n.º 2 TFUE, valerá a pena mencionar que existem nos documentos da Convenção provas de que a inclusão de uma base jurídica no Tratado permitindo a adoção de regras mínimas de direito penal substantivo foi considerada adequada no contexto da proteção dos interesses financeiros da EU”.

Pelo que a Comissão entendeu que o art. 83.º, n.º 2 – que prevê a nova base jurídica – é uma *lex specialis* no que respeita à atribuição de competências em matéria de direito penal substantivo.

Por outro lado, sustenta ainda que “o artigo 83.º, n.º 2 TFUE contém requisitos específicos (“indispensável para assegurar a execução eficaz de uma política da União [...]”) e limita o conteúdo das regras que se podem basear em tal disposição (“regras mínimas relativas à definição das infrações penais e das sanções no domínio em causa”). Além disso, o mecanismo específico de um travão de emergência encontra-se previsto no artigo 83.º, n.º 3”, para concluir que seria surpreendente que essas limitações pudessem ser contornadas recorrendo a outra base jurídica substantiva.

Alicerça-se a sua posição ainda no artigo 86.º TFUE que contém uma disposição sobre a criação de uma Procuradoria Europeia “a fim de combater as infrações lesivas dos interesses financeiros da União” para defender que nem todas as medidas relacionadas com o combate à fraude e outras atividades lesivas dos interesses financeiros da União se encontram exaustivamente reguladas pelo artigo 325.º TFUE, o que deixa margem para que o artigo 83.º, n.º 2 TFUE regule a organização do direito penal substantivo com esse objetivo.

⁷⁶ Para maiores desenvolvimentos ver teor do parecer que pode ser consultado em http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A7-2014-0251+0+DOC+XML+V0//PT#_part3_def4.

A Diretiva acabou por ser adotada pelo Conselho, em 25 de abril de 2017, com base no art. 83º, n.º2, do TFUE, considerando que as medidas propostas pela Comissão são “essenciais” à política de luta contra a fraude.

6. A inserção da fraude fiscal nas infrações lesivas dos interesses financeiros da União

O TFUE refere-se à proteção dos interesses financeiros da UE em quatro dos seus preceitos: o art. 85º dispõe que as funções do EUROJUST podem incluir, desde logo, “a abertura de investigações criminais e a proposta de instauração de ações penais (...) em especial as relativas a infrações lesivas dos interesses financeiros da União”; o art. 86º prevê a criação de uma Procuradoria Europeia com a finalidade principal de “combater as infrações lesivas dos interesses financeiros da União”; o art. 310º menciona que “a União e os EM combatem as fraudes e quaisquer outras atividades ilegais lesivas dos interesses financeiros da União”; e o art. 325º dedica-se às formas de lograr essa “luta contra a fraude” ao estabelecer que “para combater as fraudes lesivas dos interesses financeiros da União, os Estados-Membros tomarão medidas análogas às que tomarem para combater as fraudes lesivas dos seus próprios interesses financeiros”.

A tutela dos interesses financeiros da União não é uma exigência recente. As razões justificativas dessa tutela prendem-se, por um lado, com a indispensabilidade dos recursos financeiros, os quais têm um caráter vital para as instituições e políticas comunitárias e, por outro lado, assinala-se que os fundos ou recursos financeiros comunitários são alvo atento de cada vez mais complexas e sofisticadas organizações criminosas, operantes num contexto internacional, que vêm na fraude oportunidades de lucro com riscos reduzidos em virtude de fragmentariedade e descontinuidade da tutela no espaço europeu.

O orçamento da União tem sido, na prática, alimentado por vários tipos de receitas, em que se integram as receitas “tradicionais” – imposto sobre o carvão e o aço, direitos aduaneiros e direitos niveladores agrícolas –, as receitas provenientes de uma percentagem do IVA cobrado em cada Estado membro e, ainda, uma contribuição nacional efetuada com base no PNB.

Assim, existe uma relação direta entre a cobrança das receitas do IVA no respeito do direito da União Aplicável e a colocação à disposição do orçamento da União dos recursos do IVA correspondentes, uma vez que qualquer falha na cobrança das receitas está potencialmente na origem de uma redução dos recursos próprios.

A fraude fiscal não pode deixar de ser considerada, por esse facto, uma fraude contra os interesses financeiros da União e, nesse sentido, na esteira da Convenção relativa à proteção dos interesses financeiros das Comunidades Europeias, de 26 de julho de 1995⁷⁷, a exigir que os comportamentos fraudulentos lesivos dos referidos interesses sejam objeto de procedimento penal e que esses comportamentos sejam considerados infrações penais passíveis de sanções penais efetivas, proporcionadas e dissuasoras (art. 2º) e que os dirigentes de empresas ou quaisquer outras pessoas que exerçam poder de decisão ou de controlo numa empresa possam ser responsabilizados penalmente, de acordo com os princípios definidos no respetivo direito interno, pelos atos dos seus subordinados.

Como se refere na exposição de motivos da Proposta de Diretiva do parlamento Europeu e do Conselho relativa à luta contra a fraude lesiva dos interesses financeiros da União através do direito penal⁷⁸, “no que diz respeito à fraude, os Estados-Membros integram definições desta infração em muitas formas diferentes de legislação, desde o direito penal geral, que pode incluir crimes específicos ou genéricos, até aos códigos penais para as infrações tributárias. Existem divergências semelhantes no que diz respeito aos níveis de sanções aplicáveis a estas formas de criminalidade nos diferentes Estados-Membros” e mais à frente “A definição de infrações comuns em todos os Estados-Membros poderia reduzir os riscos de práticas divergentes, pois permitiria assegurar uma interpretação uniforme e uma forma homogénea de responder a todos os requisitos da ação penal. Poderia igualmente reforçar o efeito dissuasivo e potenciar a aplicação das disposições em questão, desencorajando os potenciais infratores a exercer as suas atividades ilícitas intencionais nas jurisdições mais brandas da União”.

A fraude ao IVA resulta na perda de receitas para os EM e, logo, para a UE, cria uma distorção do enquadramento fiscal que prejudica especialmente as pequenas e médias empresas e o próprio funcionamento do mercado interno.

⁷⁷ Publicada no JOCE, n.º C, 316/48 a 57.

⁷⁸ COM(2012) 363 final.

Segundo um estudo da Comissão, a fraude intracomunitária do operador fictício («missing trader intra-community fraud», comumente designada «fraude carrossel»), em matéria de IVA, é, por si só, responsável por uma perda de receitas avaliada entre 45 mil milhões e 53 mil milhões de euros por ano⁷⁹.

Dado o impacto da fraude ao IVA nas finanças públicas da UE o Parlamento Europeu, através da Resolução, de 24.11.2016, sobre a passagem para um regime definitivo do IVA e luta contra a fraude ao IVA⁸⁰, insta o Conselho a incluir o IVA no âmbito da Diretiva relativa à luta contra a fraude lesiva dos interesses financeiros da União através do direito penal e entende por crucial a criação de uma Procuradoria Europeia única, forte e independente, capaz de investigar, demandar e levar a julgamento os autores de infrações penais lesivas dos interesses financeiros da União, designadamente em matéria de fraude ao IVA.

No âmbito da Diretiva (UE) 2012/0193 do Parlamento e do Conselho de 11 de julho de 2012, o artigo 3º (b) i), não fazia menção expressa ao IVA, referindo-se a “ato ou omissão relativo: à utilização ou à apresentação de declarações ou documentos falsos, inexatos ou incompletos, que tenha por efeito a diminuição ilegal de recursos do orçamento da União ou dos orçamentos geridos pela União ou por sua conta”.

Sobre o conceito de «interesses financeiros da União» estabelecia o art. 2º, “o conjunto de todas as receitas e despesas cobertas por, adquiridas através ou devidas em função: do orçamento da União; dos orçamentos das instituições, organismos, serviços e agências criados ao abrigo dos Tratados, ou dos orçamentos por si geridos e controlados”.

A Diretiva (UE) 2017/1371 do Parlamento Europeu e do Conselho de 5 de julho de 2017, relativa à luta contra a fraude lesiva dos interesses financeiros da União através do direito penal⁸¹, considera expressamente para efeito da sua aplicação como fraude lesiva dos interesses financeiros da União “No que respeita a receitas provenientes dos recursos próprios do IVA, os atos ou omissões cometidos no âmbito de esquemas fraudulentos transfronteiriços, relativos: i) à utilização ou à apresentação de declarações ou de documentos relativos ao IVA falsos, inexatos ou incompletos, que tenham por efeito a diminuição dos recursos do

⁷⁹ https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/ey_study_destination_principle.pdf.

⁸⁰ JO C 224 de 27.6.2018, pp. 224 e ss.

orçamento da União; ii) à não comunicação de uma informação relativa ao IVA, em violação de uma obrigação específica, que produza o mesmo efeito; ou iii) à apresentação de declarações relativas ao IVA corretas para fins de simulação fraudulenta do não pagamento ou de criação ilícita de direitos a reembolso do IVA”.

Impende, assim, sobre os EM tomar as medidas necessárias para assegurar a punição da instigação e cumplicidade e da tentativa (art. 5º); a responsabilização das pessoas coletivas pelos atos dos seus dirigentes ou mesmo subordinados quando existe falta de supervisão ou controlo dos primeiros e, isto, sem prejuízo da responsabilidade autónoma destes (art. 6º); a exigência de consagração para os crimes de sanções penais efetivas, proporcionadas e dissuasivas, que prevejam a aplicação de pena de prisão e quando envolvam prejuízos e vantagens consideráveis, definindo a Diretiva o que entender por esse conceito, que a pena máxima seja de, pelo menos, 4 anos de prisão (art. 7º); a previsão como circunstância agravante quando cometida de forma organizada (art. 8º); a exigência de que as sanções penais aplicadas às pessoas coletivas sejam igualmente efetivas, proporcionais e dissuasivas (art. 9º); a estipulação de mecanismos de confisco dos instrumentos e produtos do crime, designadamente nos termos da Diretiva 2014/42/EU quanto aos Estados por ela vinculados (art. 10º).

A aplicação da Diretiva à fraude ao IVA apenas abrange as infrações graves ao sistema comum do IVA, entendendo-se como tal as relacionadas com o território de dois ou mais EM e que envolvam prejuízos totais de, pelo menos, 10 000 0000 EUR (art. 2º, n.º 2).

Da referida Diretiva resulta para os EM a obrigação de adotarem até 6 de julho de 2019 as disposições legislativas, regulamentares e administrativas necessárias para dar cumprimento à mesma.

7. A jurisprudência do TJUE

A jurisprudência do Tribunal de Justiça teve um papel decisivo no estreitamento da relação que conheceu o direito comunitário e os ordenamentos penais nacionais, mesmo no período anterior ao Tratado de Lisboa.

Partindo do chamado princípio da lealdade comunitária por parte dos EM, consagrado no art. 10º TCE (antigo art. 5º), de acordo com o qual os EM deviam adotar “todas as medidas, gerais ou especiais, capazes de assegurar o cumprimento das obrigações decorrentes do (...) Tratado (que institui a Comunidade) ou resultantes dos atos das

instituições da Comunidade”, o TJ retirou para os EM uma dupla obrigação: de assimilação – que impõe o sancionamento das condutas violadoras do direito comunitário nas mesmas condições de fundo e processuais que as violações análogas do direito nacional; de eficácia – que impõe a aplicação pelos EM de sanções com caráter eficaz, proporcional e dissuasivo.

No Ac do TJ de 21 de setembro de 1989, processo 68/88, que opunha a Comissão ao Estado Grego, e que passou a ser conhecido como caso do “milho grego”, o Tribunal considerou que o artigo 5º do então TCE consagrava, para os Estados, um dever de sancionarem as violações de direito comunitário em condições, materiais e processuais, análogas às previstas para as violações ao direito nacional – obrigação de assimilação, devendo, além disso, as sanções ser «eficazes, proporcionais e dissuasoras – obrigação de eficácia⁸².

Este acórdão permite assimilar uma clara evolução em relação ao entendimento que havia sido sustentado pelo mesmo Tribunal no processo 50/76, de 2 de fevereiro de 1977, *Amsterdam Bulb BV contra Produktschap voor Siergewassen*⁸³, onde apenas se falava na faculdade de os Estados adotarem as medidas consideradas adequadas.

No mesmo sentido, mas referindo-se expressamente à natureza penal que poderiam assumir as medidas nacionais, no Ac. de 8 de julho de 1999, Nunes e de Matos, proc. C-186/98⁸⁴, o TJ referindo-se ao art. 5º CE e ao art. 209º, n.º1, CE, entendeu que “os Estados-Membros tomem todas as medidas efetivas para punir comportamentos que lesem os interesses financeiros da Comunidade. Tais medidas podem incluir sanções penais, mesmo quando a regulamentação comunitária só preveja uma sanção cível. A sanção prevista deve ser similar à aplicável em caso de violação de disposições do direito nacional de natureza e de importância semelhantes, e deve ser efetiva, proporcionada e dissuasiva”.

Sobre a necessidade de o juiz nacional estar obrigado a interpretar as regras de direito nacional, na medida do possível, à luz da finalidade de uma decisão-quadro, a importante decisão proferida pelo TJ, em 16.06.2005, proc. C-105/03 (*Maria Pupino*)⁸⁵.

Para além disso, e como se defendeu no Ac TJ de 13.09.2005, proc. C-176/03⁸⁶, sobre a competência da Comunidade para através de uma decisão-quadro impor aos EM a

⁸²ECLI:EU:C:1989:339.

⁸³ ECLI:EU:C:1977:13.

⁸⁴ ECLI:EU:C:1999:376.

⁸⁵ECLI:EU:C:2005:386.

introdução de sanções penais na legislação interna, “quando a aplicação de sanções penais efetivas, proporcionadas e dissuasivas pelas autoridades nacionais competentes constitua uma medida indispensável para lutar contra os atentados graves ao ambiente, esta última conclusão não pode impedir o legislador comunitário de tomar medidas relacionadas com o direito penal dos Estados-Membros que considere necessárias para garantir a plena efetividade das normas que promulgue em matéria de proteção do ambiente”.

Com o referido acórdão o TJ reconhece uma «competência penal indireta» das instituições comunitárias, antecipando o que depois ficaria a constar do Tratado de Lisboa⁸⁷.

Contudo como resulta das conclusões apresentadas pelo Advogado-Geral Ján Mazák, em 28.07.2007, no âmbito do proc. C-440/05, pontos 106 e ss.⁸⁸, “A fixação pelo legislador comunitário do tipo e gravidade das sanções a aplicar — com base numa competência que é acessória das competências específicas previstas no Tratado e que permite, a um nível sectorial, uma harmonização (apenas) parcial dos direitos penais nacionais — poderia levar a uma fragmentação e comprometer a coerência dos sistemas penais nacionais. Além disso, a gravidade de uma sanção penal, a sua efetividade e capacidade de dissuasão não podem ser tidas em consideração independentemente das outras sanções penais previstas no direito interno e da forma como as sanções são usadas como meio de assegurar a aplicação efetiva da lei num determinado Estado-Membro (...). Considero, pois, e em conformidade com o princípio da subsidiariedade, que, regra geral, os Estados-Membros estão em melhor posição do que a Comunidade para «traduzir» o conceito de «sanções penais efetivas, proporcionadas e dissuasivas» para os respetivos sistemas jurídicos e contextos sociais”.

Sobre o âmbito da expressão «interesses financeiros da União»

A jurisprudência do TJ da União Europeia tem sido no sentido de que o conceito «interesses financeiros da União» é um conceito amplo, “não se limita apenas ao orçamento da Comunidade Europeia em sentido estrito”⁸⁹, abrange “as receitas provenientes da aplicação de uma taxa uniforme à matéria coletável harmonizada do IVA determinada segundo as regras da União”⁹⁰.

⁸⁶ ECLI:EU:C:2005:542.

⁸⁷ Sobre o assunto Giovanni Grasso, “Il Trattato di Lisbona e le nuove competenze penali”.

⁸⁸ ECLI:EU:C:2007:393.

⁸⁹ Acórdãos de 10 de julho de 2003, Comissão/BCE (C-11/00, EU:C:2003:395, n.º 89), e de 10 de julho de 2003, Comissão/BEI (C-15/00, EU:C:2003:396, n.º 120).

⁹⁰ Veja-se neste sentido, Ac. de 8.09.2015, proc. C-105/14, Taricco e o., EU:C:2015:555, n.º 38.

O TJ confirmou que existe uma relação direta entre a cobrança das receitas do IVA no respeito do direito da União aplicável e a colocação à disposição do orçamento da União dos recursos do IVA correspondentes, “qualquer falha na cobrança das receitas está potencialmente na origem de uma redução dos recursos próprios”⁹¹.

Por outro lado, tem igualmente entendido o TJ que a proteção dos interesses financeiros da União não respeita apenas aos processos crime por fraude fiscal relativos a informações falsas em matéria de IVA⁹², mas também, de um modo mais geral, a cobrança correta do IVA, pelo que o simples não pagamento do IVA, acima de um certo limiar, constitui uma lesão grave dos referidos interesses, pelo que as medidas nacionais que tenham por objeto as infrações em matéria de IVA e que visem assegurar a cobrança exata desse imposto, constituem uma aplicação do art. 325º, do TFUE⁹³.

Sobre o conceito de «fraude»

Os Tratados não fornecem um conceito autónomo de fraude, no direito da União, adequado a proporcionar um quadro sólido de proteção dos interesses financeiros da União. A definição de fraude adotada na Convenção PIF e no artigo 3º da Diretiva (UE) 2017/1371 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 5 de julho de 2017, relativa à luta contra a fraude lesiva dos interesses financeiros da União através do direito penal, embora constitua um guia útil nesta matéria, enquanto disposições de direito secundário não limitam o alcance do art. 325º, do TFUE.

O TJ tem entendido que “um pagamento tardio do IVA constitui apenas uma violação formal que não pode colocar em causa o direito a dedução do sujeito passivo. Em todo o caso, esse pagamento tardio não pode, per se, ser equiparado a uma fraude, a qual pressupõe, por um lado, que a operação em causa, apesar do respeito dos requisitos previstos nas disposições relevantes da Sexta Diretiva e da legislação nacional que a transpõe, tenha por resultado a obtenção de uma vantagem fiscal cuja concessão é contrária ao objetivo prosseguido por essas disposições e, por outro, que resulte de um conjunto de elementos

⁹¹ V. acórdãos de 15 de novembro de 2011, Comissão/Alemanha (C-539/09, EU:C:2011:733, n.º 72); de 26 de fevereiro de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, n.º 26); de 8 de setembro de 2015, Taricco e o. (C-105/14, EU:C:2015:555, n.º 38); de 7 de abril de 2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206, n.º 22); e de 16 de março de 2017, Identi (C-493/15, EU:C:2017:219, n.º 19).

⁹² Acórdão de 26 de fevereiro de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, n.º 27).

⁹³ V. acórdão de 5 de abril de 2017, Orsi e Baldetti (C-217/15 e C-350/15, EU:C:2017:264, n.º 16).

objetivos que a finalidade essencial da operação em causa é a obtenção de uma vantagem fiscal”⁹⁴.

Sobre a necessidade de os EM imporem sanções penais no domínio do IVA

O TJ tem entendido que a obrigação de aplicar sanções proporcionadas, efetivas e dissuasoras no domínio do IVA não implica necessariamente a obrigação de impor sanções de natureza penal⁹⁵, contudo em certas situações, perante a gravidade das infrações, a criminalização poderá ser a única solução para garantir o carácter efetivo e dissuasor⁹⁶, porém tal liberdade está igualmente limitada pela Convenção PIF. Com efeito, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, desta convenção, esses mesmos Estados devem tomar as medidas necessárias para garantir que a fraude lesiva dos interesses financeiros da União, tal como definida no artigo 1.º, n.º 1, da referida convenção, incluindo a fraude ao IVA, sejam passíveis de sanções penais que, pelo menos nos casos de fraude grave, concretamente nos casos relativos a um montante mínimo que não pode ser fixado pelos Estados-Membros em mais de 50 000 euros, incluam penas privativas de liberdade que possam conduzir à extradição⁹⁷.

Por outro lado, a liberdade de escolha de que dispõem os EM para punir violações do direito da União ao abrigo da sua autonomia institucional e processual está limitada pela obrigação de estes últimos garantirem que essas sanções preenchem requisitos, substantivos e processuais, análogos aos aplicáveis às violações do direito nacional de natureza e importância semelhantes – princípio da equivalência⁹⁸, com exceção das situações em que duas categorias de infrações se distinguem por diferentes circunstâncias relativas tanto aos elementos constitutivos da infração como à maior ou menor facilidade na sua descoberta. Estas diferenças implicam, nomeadamente, que o Estado-Membro em causa não está obrigado a prever um regime idêntico para essas duas categorias⁹⁹.

Com a entrada em vigor da Diretiva (UE) 2017/1371 do Parlamento Europeu e do Conselho de 5 de julho de 2017, relativa à luta contra a fraude lesiva dos interesses

⁹⁴ V., nesse sentido, acórdãos de 12 de julho de 2012, SEM-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, n.º 74); de 20 de junho de 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, n.º 42); e, de 17 de julho de 2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, n.º 39).

⁹⁵ Acórdãos de 26 de fevereiro de 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, n.º 34; de 5 de dezembro de 2017, M.A.S. e M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, n.º 33; e de 20 de março de 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, n.º 20.

⁹⁶ v., neste sentido, Acórdão de 5 de dezembro de 2017, M.A.S. e M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, n.ºs 34 e 35.

⁹⁷ Ac. do TJ de 2 de maio de 2018, proc. C-574/15, ECLI:EU:C:2018:295, n.ºs 35 e 36.

⁹⁸ Mesmo acórdão, n.º 53.

⁹⁹ Acórdão de 25 de fevereiro de 1988, Drexler, 299/86, EU:C:1988:103, n.º 22.

financeiros da União através do direito penal, os atos ou omissões cometidos no âmbito de esquemas fraudulentos transfronteiriços, relativos à utilização ou à apresentação de declarações ou de documentos relativos ao IVA falsos, inexatos ou incompletos, que tenham por efeito a diminuição dos recursos do orçamento da União; à não comunicação de uma informação relativa ao IVA, em violação de uma obrigação específica, que produza o mesmo efeito; ou à apresentação de declarações relativas ao IVA corretas para fins de simulação fraudulenta do não pagamento ou de criação ilícita de direitos a reembolso do IVA, fazem impender sobre os EM a obrigação de que sejam aplicadas sanções penais efetivas, proporcionadas e dissuasivas e que prevejam a aplicação de pena de prisão e quando envolvam prejuízos e vantagens consideráveis, definindo a Diretiva o que entender por esse conceito, que a pena máxima seja de, pelo menos, 4 anos de prisão. A exigência de que as sanções penais aplicadas às pessoas coletivas sejam igualmente efetivas, proporcionais e dissuasivas.

A Diretiva define, para esse efeito, o que se consideram infrações graves ao sistema comum do IVA, entendendo-se como tal as relacionadas com o território de dois ou mais EM e que envolvam prejuízos totais de, pelo menos, 10 000 0000 EUR.

Os limites decorrentes dos princípios da legalidade e da não retroatividade das leis penais

Os princípios da legalidade e da não retroatividade da lei penal encontram consagração expressa no art. 49º, n.º1, da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia¹⁰⁰, correspondendo ao art. 7º da Convenção Europeia dos Direitos do Homem.

Ainda antes da entrada em vigor da Carta o TJ considerava o princípio da não retroatividade das disposições penais como um princípio comum a todas as ordens jurídicas dos EM e que faz parte integrante dos princípios gerais do direito cujo respeito o Tribunal assegura¹⁰¹.

O princípio da legalidade dos delitos e das penas exige que as regras comunitárias definam claramente as infrações e as penas que os reprimem. Esse requisito está preenchido quando o sujeito jurídico puder saber, com base na redação da disposição pertinente e, se

¹⁰⁰ Consultada em http://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text_pt.pdf.

¹⁰¹ Neste sentido, acórdãos de 10 de julho de 1984, Kirk (63/83, EU:C:1984:255, n.º 22); de 13 de novembro de 1990, Fédesa e o. (C-331/88, EU:C:1990:391, n.º 42); de 7 de janeiro de 2004, X(C-60/02, EU:C:2004:10, n.º 63); de 15 de julho de 2004, Gereken e Procola (C-459/02, EU:C:2004:454, n.º 35); e de 29 de junho de 2010, E e F (C-550/09, EU:C:2010:382, n.º 59).

necessário, recorrendo à interpretação que dele é dada pelo tribunais, quais os atos e omissões que o fazem incorrer em responsabilidade penal¹⁰². Resulta da jurisprudência do TJ que o princípio *nulla poena sine lege certa* não pode ser interpretado no sentido de que proscreve a clarificação gradual das regras da responsabilidade penal através da interpretação jurisprudencial, contanto que estas sejam razoavelmente previsíveis¹⁰³.

O princípio da irretroatividade da lei penal impõe que os efeitos da lei não podem ser aplicados a factos anteriores à sua entrada em vigor. Como tem entendido o TJ, a este propósito, uma diretiva não pode, por si só e independentemente de uma lei interna, adotada por um EM para a sua aplicação, criar ou agravar a responsabilidade penal de quem a viole¹⁰⁴.

Os referidos princípios constituem uma exigência do princípio da certeza jurídica. Como tem entendido o TJ “O princípio geral da segurança jurídica, que constitui um princípio fundamental do direito comunitário, exige, designadamente, que uma legislação seja clara e precisa, de forma a que os sujeitos jurídicos possam conhecer sem ambiguidade os seus direitos e deveres e agir em conformidade”¹⁰⁵.

8. A adoção de tipos criminais fiscais comuns ao nível da UE

O Tratado de Lisboa trouxe um poderoso impulso no campo da harmonização dos Direitos Penais, ao prever os instrumentos para a criação de um direito penal europeu.

A Harmonização constitui uma resposta mais eficaz e global (porque mais uniforme), a certas formas de criminalidade, em especial a organizada ou transnacional ou que constitua uma ameaça comum.

A criminalidade “originada” pela própria existência da UE (associada ao seu próprio funcionamento e instituições), bem como aquela que foi “facilitada” pela integração, como a criminalidade fiscal, de carácter organizado e transnacional, com o aproveitamento de legislações fiscais díspares ao nível dos EM e a coexistência mesmo ao nível interno da UE de

¹⁰² Nesse sentido, acórdãos de 3 de junho de 2008, Intertanko e o. (C-308/06, EU:C:2008:312, n.º 70), e de 28 de março de 2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, n.º 162).

¹⁰³ V., acórdão de 28 de março de 2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, n.º 167 e jurisprudência aí referida.

¹⁰⁴ V., por exemplo, acórdãos de 7 de janeiro de 2004, X(C-60/02, EU:C:2004:10, n.º 63), e de 28 de junho de 2012, Caronna(C-7/11, EU:C:2012:396, n.º 55).

¹⁰⁵ Acórdãos de 14 de Abril de 2005, Bélgica/Comissão (C-110/03, ECLI:EU:C:2005:223, n.º 30); 3 de junho de 2008, Intertanko e o. (C-308/06, EU:C:2008:312, n.º 70); e, de 28 de março de 2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, n.º 162).

paraísos fiscais e zonas de tributação favorável, já não pode ser combatida eficazmente¹⁰⁶ através da tradicional forma de reação dos Estados que se mantenha independente dos demais, limitada pelas fronteiras territoriais e apegada à ideia de soberania.

Como salienta Luís Duarte de Almeida¹⁰⁷, um direito penal classicamente fundado em um princípio da territorialidade “não pode comportar respostas adaptadas à contemporânea situação do continente europeu”.

A harmonização penal faz parte da ideia de um “espaço único” de liberdade, segurança e justiça – um autêntico espaço penal europeu comum. Permite evitar um aproveitamento por parte dos criminosos das diferenças entre os sistemas sancionatórios, ou seja, a escolha do lugar da ação ou do resultado de acordo com o ordenamento jurídico que ofereça menos riscos em termos punitivos – paraísos penais.

A harmonização é ainda apta a reforçar uma confiança mútua entre os Estados europeus, criando desse modo condições favoráveis à cooperação e ao reconhecimento mútuo de decisões judiciais, que muitas das vezes se depara com obstáculos decorrentes das disparidades entre os tipos legais e as penas fixadas em cada EM.

Por outro lado, num espaço europeu com liberdade de circulação, apresenta-se como essencial que os cidadãos e empresas quando se deslocam ou quando operam transnacionalmente, possam prever as consequências jurídicas dos seus comportamentos – exigência de segurança e certeza jurídicas¹⁰⁸.

A proteção eficaz dos interesses financeiros da União Europeia, encarado como um verdadeiro bem jurídico comunitário e que é essencial ao funcionamento e continuidade da União.

¹⁰⁶ Neste sentido Anabela Miranda Rodrigues, com Lopes da Mota, “Para uma política criminal europeia. Quadro e instrumentos jurídicos de cooperação judiciária em matéria penal no espaço da União Europeia”, Coimbra Editora, 2002, pp. 52 e ss..

¹⁰⁷ Luís Duarte d’Almeida, *Direito Penal e Direito Comunitário. O Ordenamento Comunitário e os Sistemas Juscriminais dos Estados-Membros*, Almedina, 2001, pp. 20-23.

¹⁰⁸ Como salienta A. Bernardi, as diferenças profundas das sanções penais constituem obstáculo à liberdade de circulação dos cidadãos europeus, “Oppoetunité de l’harmonisation”, in *L’harmonisation des sanctions pénales en Europe*, dir. Mireille Delmas-Marty/Geneviève Giudicelli/Elisabeth Lambert-Abdelgawad, *Colletion de l’Unité Mixte de Recherche de Droit Comparé de Paris*, vol. 5, Paris Société de législation comparée, 2003, passim.

Como defende Inês Ferreira Leite¹⁰⁹, na linha de Augusto Silva Dias¹¹⁰, Figueiredo Dias e Costa Andrade¹¹¹, os critérios para a unificação do direito penal material deverão assentar na natureza dos bens jurídicos em questão. Por conseguinte, apenas deverão ser objeto de unificação as matérias penais relativas a bens jurídicos titulados pelos cidadãos, enquanto cidadãos da comunidade, designadamente criminalidade de natureza ou tendência transfronteiriça ou cuja repressão só assuma eficácia se realizada de um modo coordenado e os tutelados pelas instituições europeias. Falamos de bens jurídicos de cariz especificamente comunitários, onde cabem os crimes contra os interesses financeiros da UE.

Porém o critério da eficácia não é fundamento suficiente para legitimar o legislador europeu em matéria penal, tem de ser ligado ao pressuposto de que a intervenção penal pelo legislador europeu é essencial («indispensável») para assegurar aquela eficácia. Quer isto dizer que a intervenção penal ao nível europeu exige uma legitimação autónoma, isto é, implica a prova do carácter essencial – da necessidade – do Direito Penal da União, que se traduz na aplicação do carácter de *ultima ratio* do Direito Penal e como resulta do critério fornecido pelo art. 83º, n.º2, do TFUE¹¹².

9. Principais obstáculos à configuração de um crime de fraude fiscal ao nível da UE

Não podemos projetar um direito penal europeu no domínio dos crimes fiscais sem que a UE avance no sentido para uma “união fiscal” com um sistema fiscal único, que ainda se apresenta como um horizonte longínquo¹¹³.

Os EM mantêm a sua soberania fiscal face à UE.

A harmonização dos sistemas fiscais nacionais nunca foi encarada como pressuposto específico da união económica e monetária, como fim em si mesmo, mas como tendo um

¹⁰⁹ “Direito Penal Europeu: Do Corpus Iuris aos métodos de integração europeia, «Direito Penal Económico e Financeiro», Coordenação científica de Maria Fernanda Palma, Augusto Silva Dias e Paulo de Sousa Mendes, Coimbra, 2012, pp. 352.

¹¹⁰ “Que direito penal precisamos nós europeus? Um olhar sobre algumas propostas recentes da constituição de um direito penal comunitário”, RPCC, 14, 2004, pp. 304 e ss.

¹¹¹ Jorge de Figueiredo Dias, Direito Penal, Parte Geral I, pp. 124.

¹¹² Assim, Anabela Rodrigues, “O Direito penal Europeu à luz do princípio da necessidade – o caso do abuso de mercado”, pp. 26 e ss..

¹¹³ Com a crescente “europeização” de várias políticas económicas, as políticas fiscais tornaram-se uma das poucas políticas nacionais onde os EM mantêm uma relativa autonomia. Sobre a coexistência de uma pluralidade de sistemas tributários no seio do mercado interno, ver BORJA, Pietro, “Diritto tributario europeo”, 3ª edição, 2017, Giuffré Editore, Milano, pp. 18-27.

papel instrumental no aprofundamento do mercado único, pelo que todas as iniciativas nesse domínio se prendem com a necessidade de impedir que das competências fiscais nacionais resulte a frustração do objetivo de realização do mercado comum e no âmbito da UEM possam colocar em causa a estabilidade da moeda única e no estabelecimento de regimes comunitários no domínio de específicas categorias fiscais, como os impostos sobre o consumo¹¹⁴.

Nas sucessivas alterações aos Tratados manteve-se o mesmo princípio. A harmonização fiscal na UE é, e sempre foi, um meio ao serviço da construção europeia, harmoniza-se na medida do necessário à integração¹¹⁵. Os Tratados não preveem expressamente que a União tenha competências em matéria de fiscalidade e, por outro lado, mesmo ao nível da intervenção em matérias fiscais para garantir a realização do mercado interno são reduzidas as normas ao nível dos tratados com tal objetivo.

Em matéria de fiscalidade indireta está previsto no art. 113º, do TFUE que os impostos indiretos são objeto duma harmonização entre as legislações nacionais dos EM.

Já, em matéria de fiscalidade direta, não há ao nível dos Tratados qualquer norma que preveja expressamente a harmonização das legislações fiscais ou a existência de limites expressos ao exercício da soberania fiscal por parte dos EM¹¹⁶.

A Harmonização fiscal positiva tem sido realizada através do mecanismo previsto no art. 115º, do TFUE, que exige uma aprovação por unanimidade¹¹⁷ que tem dificultado a

¹¹⁴ Cunha, Paulo de Pitta e – A Harmonização Fiscal Europeia e o Sistema Fiscal Português. Revista da Ordem dos Advogados, 1990, p. 524.

¹¹⁵ *“Trata-se de um domínio onde assistimos a um complexo equilíbrio entre os princípios da neutralidade, de acordo com o qual o funcionamento de um mercado não deve ser distorcido por fatores fiscais, e o da subsidiariedade, nos termos do qual a política fiscal deverá, em primeira linha, ser exercida pelos próprios Estados membros”, persistindo na respetiva esfera de competências, não existindo uma política fiscal comum”*. Palma, Clotilde Celorico - A União Fiscal, *Integração e Direito Económico Europeu*, Lisboa: AAFDL, 2018, p. 409.

¹¹⁶ *“Trata-se de um domínio onde assistimos a um complexo equilíbrio entre os princípios da neutralidade, de acordo com o qual o funcionamento de um mercado não deve ser distorcido por fatores fiscais, e o da subsidiariedade, nos termos do qual a política fiscal deverá, em primeira linha, ser exercida pelos próprios Estados membros”, persistindo na respetiva esfera de competências, não existindo uma política fiscal comum”*. Palma, Clotilde Celorico - A União Fiscal, *Integração e Direito Económico Europeu*, Lisboa: AAFDL, 2018, p. 409.

¹¹⁷ Como refere Diogo Feio “Quanto a esta vertente convém ressaltar que pelo menos ao nível da UEM se deveria caminhar para um sistema mais aperfeiçoado em que o princípio da unanimidade fosse eliminado e se aplicasse apenas o sistema da maioria”. Uma História Interminável – Entre a União Europeia e a União Económica e Monetária: o Governo, o Orçamento, e os Impostos”, Tese de Doutoramento, FDUP, p. 379.

adoção de diretivas em matérias de tributação direta¹¹⁸.

Assim, o único imposto que assume dignidade de tutela autónoma ao nível da UE é o IVA, porquanto está sujeito a um regime harmonizado e porque as receitas provenientes da aplicação de uma taxa uniforme à matéria coletável harmonizada do IVA determinada segundo as regras da União, constituem receita própria da mesma.

Por outro lado, apesar da criminalidade fiscal assumir de forma crescente contornos transnacionais, certo é que continuarão a verificar-se diferenças regionais e locais nas taxas e formas de criminalidade, o que acarreta necessariamente diferentes necessidades de prevenção e de repressão e uma diferente escolha dos métodos de controlo¹¹⁹.

O «défice democrático» das instituições europeias com poder legislativo em «matéria penal» continua a constituir um forte entrave a avanços nessa área.

Na ausência de competência penal originária por parte da UE, a interferência das normas europeias sobre o direito penal interno dos EM tem de se basear na tradição

¹¹⁸ Sobre a harmonização fiscal europeia “positiva”, ver CUNHA, Patrícia Noiret, “A Tributação Directa na Jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias”, 1ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2006, p. 35ss; PEREIRA, Paula Rosado, “Princípios do Direito Fiscal Internacional: do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu”, Tese de Doutoramento em Ciências Jurídico-Económicas na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Coimbra, Almedina, 2016, p. 263ss; TERRA, Ben J.M./Wattel, peter J., “European Tax Law”, Holanda, Kluwer Law International, 2012, p. 198ss; XAVIER, Alberto, “Direito Tributário Internacional”, 2ª ed., Coimbra: Almedina, 2018, p. 215ss. As Diretivas mais relevantes em matéria de tributação direta são: Diretiva 2003/49/CE do Conselho, de 3 de junho de 2003, relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties efetuados entre sociedades associadas de Estados Membros diferentes; Diretiva 2009/133/CE do Conselho, de 19 de outubro de 2009, relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, cisões parciais, entradas de ativos e permutas de ações entre sociedades de Estados Membros diferentes e à transferência da sede de uma SE ou de uma SCE de um Estado Membro para outro; Diretiva 2011/96/UE do Conselho, de 30 de novembro de 2011, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados Membros diferentes; Diretiva 2010/24/UE do Conselho, de 16 de março de 2010, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas; Diretiva 2011/16/UE do Conselho de 15 de fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade. Além do direito secundário europeu em matéria tributária, não se deve ignorar a importância de outros atos não vinculativos das instituições europeias (principalmente as comunicações e recomendações da Comissão) sobre matérias fiscais – o soft law europeu (exemplo do Código de Conduta para a tributação das empresas) – ver TERRA & WATTEL, ob. Cit., p. 232.

¹¹⁹ Faria Costa defende a “liberdade de cada comunidade política poder escolher, fora do ‘esperanto universal’ aquilo que considera mais adequado, mais jurídico-penalmente adequado, a defender os seus legítimos interesses”. O A. aceita, ainda assim, que as mudanças no mundo e na criminalidade possam justificar “alguma resposta unitária” a “formas profundamente insidiosas e devastadores de terrorismo”; o que o preocupa é a “contaminação”, o alastramento a outros campos normativos. Em “O Direito penal, a linguagem e o mundo globalizado. Babel ou esperanto universal?”, Direito penal e política criminal no terceiro milênio: perspectivas e tendências/ coord. por Fabio Roberto D' Avila, 2011, ISBN 978-85-397-0099-8, páginas 11-24.

constitucional destes.

Quando as comunidades foram criadas o poder legislativo foi atribuído ao Conselho, enquanto órgão intergovernamental, com predominância política. A cada vez maior ingerência do direito europeu sobre os direitos nacionais tem revelado que a marginalização do parlamento europeu, único órgão eleito por sufrágio direto e universal, poderia afetar a construção europeia¹²⁰.

Porém para assegurar a legitimidade democrática da UE para produzir normas penais não se basta com a atribuição ao parlamento europeu da competência penal. A analogia com os sistemas estaduais de separação de poderes é quase impossível. O sistema institucional europeu é original e muito complexo, como consequência de um processo que integra não só os cidadãos mas também os Estados¹²¹. Assim, não se podendo falar em “estado” ao nível da UE importa considerar a representação dos Estados soberanos nacionais nas instâncias com poder legislativo, como o conselho, composto por representantes dos governos dos Estados e que representam os seus interesses¹²².

Por isso, parece que o procedimento capaz de conferir maior legitimidade do processo de elaboração de normas europeias em matéria penal seria o de codecisão, por um lado o Conselho, onde os Estados soberanos estão representados e, por outro, o Parlamento Europeu onde estão representados efetivamente os cidadãos¹²³.

De qualquer forma tal competência penal da UE deve restringir-se a um conjunto de bens onde avulte a dimensão europeia, como os interesses financeiros da Comunidade, a proteção do euro contra a contrafação ou a luta contra o branqueamento de capitais ou o terrorismo.

¹²⁰ Sobre este assunto, Anabela Miranda Rodrigues, “O Direito Penal Emergente”, Coimbra, 2008, Coimbra Editora, p. 101.

¹²¹ Como sustenta Barbosa de Melo “Nenhuma das instituições (Parlamento Europeu, Conselho ou Comissão) representa em sentido democrático o conjunto dos sujeitos e destinatários imediatos da ordem jurídica comunitária, aliás extraordinariamente complexo (Estados, regiões, municípios, indivíduos, empresas, etc.)”, in “Legitimidade democrática e legislação governamental na União Europeia”, Studia Iuridica 61 - Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Rogério Soares, Coimbra Editora, 2001, p. 117 e ss.

¹²² Uma vez que nas deliberações do Parlamento Europeu terão sempre de contar os votos individualmente expressos pelos deputados e que o número de deputados não é o mesmo para cada um dos Estados, relembra ainda o mesmo autor que “a transferência de poderes legislativos do Conselho (...) para o Parlamento Europeu diluiria a capacidade de ação dos pequenos Estados”, concluindo, por isso, que o Conselho “ainda lhes garante alguma capacidade de influência nas deliberações legislativas de maior relevância”, in. Obra cit..

¹²³ O problema do défice democrático não se coloca quanto a normas penais constantes de convenções, pois estas só vigoram na ordem interna dos Estados após ratificação e publicação oficial, sendo que a ratificação compete à Assembleia da República quando as conversões versem sobre matérias da sua competência legislativa reservada.

Em relação à proteção penal de certos bens continua a exigir-se que o debate legislativo tenha lugar em sede que assegure o máximo pluralismo e publicidade, ou seja, uma base democrática típica da legalidade nacional. Pense-se em bens que exprimem diferenças culturais relevantes entre os Estados e relativamente aos quais é diferente a valoração, não só ao nível da decisão de criminalização, mas também da punição¹²⁴.

Para este conjunto de bens não é de considerar a harmonização penal e muito menos a unificação¹²⁵.

Para além do mais a conceção de um tipo penal de nível europeu, no âmbito da criminalidade fiscal, como o de fraude fiscal, dificilmente respeitaria o princípio da legalidade, na sua vertente determinabilidade.

O princípio da legalidade traduz-se, no essencial, de que não pode haver crime, nem pena que não resultem de uma lei prévia, escrita, estrita e certa (*nullum crimen, nulla poena sine lege*).

Tal princípio comporta a determinabilidade do tipo legal, ou seja, “o tipo formado pelo conjunto de elementos cuja fixação se torna necessária para uma correta observância do princípio da legalidade -, importa a descrição da matéria proibida e de todos os outros requisitos de que dependa em concreto uma punição seja levada até a um ponto em que se tornem objetivamente determináveis os comportamentos proibidos e sancionados e, consequentemente, se torne objetivamente motivável e dirigível a conduta dos cidadãos”¹²⁶.

A diversidade de sistemas fiscais vigentes na UE, de impostos, de normas de apuramento e liquidação, a referida falta de harmonização fiscal, tornava de todo impossível a um qualquer cidadão ou empresa que se instalasse na União ou que com ela tivesse alguma conexão fiscalmente relevante, determinar de país para país quais os comportamentos proibidos e sancionados.

10. Crime de fraude fiscal de natureza supranacional

¹²⁴ Anabela Rodrigues, obra cit., p. 108.

¹²⁵ Afirmando a importância da manutenção da diversidade, Pedro Caeiro, “Perspetivas de formação de um direito penal da União Europeia”, RPCC, 6 – 2, 1996, p. 201, fala em “especificidades irredutíveis”, que, “longe de constituírem ‘caprichos’ nacionais, são frequentemente expressão da identidade nacional dos Estados-Membros”.

¹²⁶ Figueiredo Dias, “Direito Penal, Parte Geral, Tomo I”, Coimbra Editora, 2004, pp. 173 e 174.

De um modo geral não podemos falar num direito penal supranacional. Não havia antes do Tratado de Lisboa e continua a não haver. A UE não dispõe de competência penal, ou seja, de um “poder punitivo (...) para considerar como crimes certos comportamentos humanos e ligar-lhes sanções específicas”¹²⁷.

Ainda antes da criação do espaço de liberdade, segurança e justiça, quer a doutrina nacional¹²⁸, quer a doutrina estrangeira¹²⁹, sustentavam que nem a Comunidade Europeia, nem a União Europeia dispunham de competência penal, isto é, não existia um *ius puniendi* positivo. O que havia era uma “incidência (do direito comunitário) sobre o direito penal dos Estados-membros, ainda que se trate de uma incidência indireta ou reflexa”¹³⁰.

O legislador constituinte verteu no Tratado de Lisboa a «interpretação funcionalista»¹³¹ do Direito Penal feita pelo TJUE. Foi, no entanto, mais longe, ao conferir uma dimensão nova ao princípio da eficácia do direito da União. Enquanto antes de Lisboa o princípio era aplicado na relação entre o direito da União e o direito penal dos EM, agora é aplicado em sede da adoção de legislação penal ao nível da União¹³².

A Comissão sempre lutou para defender a necessidade de assegurar a proteção dos interesses financeiros comunitários através do Direito Penal.

Não obstante a Comissão entender que, com o Tratado de Lisboa, o artigo 325º, n.º4, do TFUE fornecia uma base jurídica própria para que o Parlamento Europeu e o Conselho,

¹²⁷ DIAS, Jorge de Figueiredo DIAS, Direito Penal – Parte Geral – Questões Fundamentais – A Doutrina Geral do Crime – Tomo I, 2.ª Edição, Coimbra Editora, 2007, p. 6.

¹²⁸ CAEIRO, Pedro, Perspetivas de formação de um direito penal da União Europeia, RPCC, Ano 6, fasc.2 (1996), Coimbra Editora, pp.195 ss.; RODRIGUES, Anabela Miranda, O direito penal europeu emergente, Coimbra Editora, 2008, p.14, nota 3 e pp. 29 ss. em que a Autora nos dá conta, por um lado, das diversas posições sobre esta questão e, por outro, dos principais argumentos mobilizados na discussão; MONTE, Mário Ferreira, “O Direito Penal Europeu – De “Roma” a “Lisboa”: subsídios para a sua legitimação”, Quid Juris, 2009, p.148-149. O Autor identificava três razões para apoiar a sua ideia: a primeira de natureza legal; a segunda, de natureza axiológico-material; e, por último, uma razão histórico-política. O primeiro obstáculo à competência penal da União seria a falta de legitimação jurídica, isto é, a inexistência de uma disposição que expressamente previsse o poder de criar normas de conteúdo penal que diretamente afetassem os cidadãos dos Estados-membros. Por outro lado, a UE carecia de legitimação axiológico-normativa pois não existia um catálogo de princípios e valores em que um sistema europeu de direito penal se pudesse apoiar. Por último, faltava aos Estados-membros vontade de transferir o poder punitivo para a União (pp.152-167).

¹²⁹ Giovanni Grasso, “Il Trattato di Lisbona e le nuove competenze penali dell’Unione Europea”, Studi in onore di Mario Romano, vol. IV, 2011, Napoli, Iovene, p. 2308.

¹³⁰ Giovanni Grasso, ob. Cit. P. 2316.

¹³¹ Mitsilegas, Valsanis, “From over criminalisation to decriminalisations. The many faces of effectiveness in european criminal law”, vol. 5, Issue 1, 2014, p. 420.

¹³² Rodrigues, Anabela, “Direito Penal Europeu pós-lisboa – um direito penal funcionalista”, in E-book, Os novos desafios da cooperação judiciária e policial na União Europeia e da implementação da Procuradoria Europeia, Centro Interdisciplinar em Direitos Humanos, Escola de Direito da UM, 2017, p. 14.

deliberando de acordo com o processo legislativo ordinário, pudesse adotar as medidas necessárias nos domínios da prevenção e combate das fraudes lesivas dos interesses financeiros da União, tendo em vista proporcional uma proteção efetiva e harmonizada ao nível dos EM¹³³, vingou o parecer dos serviços jurídicos do Conselho no sentido de que o artigo 83º, do TFUE, de acordo com o disposto nos seus números 1 e 2, constituem bases jurídicas exclusivas para estabelecer regras mínimas no que diz respeito à definição das infrações e sanções penais¹³⁴.

Assim, qualquer esforço no sentido de proceder à harmonização do direito penal fiscal ao nível da UE apenas pode ter por base o art. 83º, n.º2, confirmando a especificidade do Direito Penal e a vontade de os autores do Tratado assegurarem uma legitimação material «acrescida»¹³⁵ e limites particulares à intervenção penal à luz do princípio da eficácia do direito da União, designadamente quanto ao carácter essencial daquela intervenção penal a que se procede para assegurar a eficácia de uma política comunitária.

Este é o caso da fundamentação da Proposta de Diretiva PIF (no artigo 325º, nº 4, TFUE): fundamenta-se, tão-só, na necessidade de obter um efeito «dissuasor» e uma «proteção efetiva» com as medidas penais adotadas. Afirma-se, sem mais, evidenciando a dimensão exclusivamente simbólica da intervenção penal proposta: «Para assegurar um efeito preventivo neste domínio é necessário o direito penal, com a ameaça de sanções penais e o seu efeito na reputação dos eventuais infratores, que terá desde logo um forte efeito dissuasor para cometer atos ilegais»¹³⁶.

A harmonização do direito penal substantivo está limitada pelo Tratado ao mecanismo das “regras mínimas”, ou seja, ao estabelecimento de um mínimo de conteúdo para as incriminações e de mínimos de pena para os crimes indicados no artigo 83 do TFUE. A UE não pode descriminalizar nem impedir a criminalização de um facto, nem limitar a

¹³³ O que levou à apresentação, em 2012, de uma proposta de Diretiva relativa à luta contra os interesses financeiros da União através do Direito Penal (Proposta de Diretiva PIF, COM (2012) 363 final, de 11 de julho de 2012).

¹³⁴ Deve referir-se, entretanto, que a Comissão Europeia, na sua Comunicação ao Parlamento Europeu em conformidade com o artigo 294º, nº6, do TFUE, relativa à posição do Conselho em primeira leitura com vista à adoção da Diretiva do Parlamento Europeu e do Conselho relativa à luta contra a fraude lesiva dos interesses financeiros da União através do direito penal, COM (2017) 246 final, de 16 de maio de 2017, fez a seguinte declaração no Conselho: «Embora não levante objeções quanto às disposições substantivas da Diretiva, a Comissão considera que esta se deveria ter baseado no artigo 325º do TFUE e reserva-se o direito de intentar uma ação relativa à base jurídica junto do Tribunal de Justiça» (ponto 3).

¹³⁵ Rodrigues, Anabela, “Direito penal europeu pós-Lisboa – um direito penal funcionalista?”, RLJ, ano 146, n.º 4004, maio-junho, p. 322.

¹³⁶ Cf. Relatório do Parlamento Europeu, cit., p.34.

severidade das penas aplicáveis, no desenvolvimento de uma política criminal autónoma. Tais efeitos só podem ter lugar como consequências laterais do estabelecimento de liberdades individuais (“efeitos negativos”) ou do princípio (europeu) da proporcionalidade.

A Diretiva (UE) 2017/1371 Do Parlamento Europeu e do Conselho, de 5 de julho de 2017, relativa à luta contra a fraude lesiva dos interesses financeiros da União através do direito penal, apenas se aplica às infrações graves ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), estabelecido pela Diretiva 2006/112/CE do Conselho («sistema comum do IVA»), isto é, às formas mais graves de fraude ao IVA, especificamente a fraude carrossel, a fraude ao IVA através de operadores fictícios e a fraude ao IVA cometida no quadro de uma organização criminosa, que constituem ameaças graves ao sistema comum do IVA e, por conseguinte, ao orçamento da União.

As infrações ao sistema comum do IVA deverão ser consideradas graves “caso estejam relacionadas com o território de dois ou mais Estados-Membros, caso resultem de um esquema fraudulento através do qual sejam cometidas de uma forma estruturada com o objetivo de obter vantagens indevidas do sistema comum do IVA e caso os prejuízos totais sejam de, pelo menos, 10 000 000 EUR”.

O conceito de prejuízos totais refere-se aos “prejuízos estimados resultantes de todo o esquema fraudulento, tanto para os interesses financeiros dos Estados-Membros em causa como para a União, com exclusão de juros e sanções”.

11. Conclusão

Através do presente estudo procuramos encontrar resposta para a viabilidade ou mesmo pertinência da conceção ao nível da UE de um tipo legal de crime de fraude fiscal, de cariz supranacional, como solução para combater de forma mais eficaz a criminalidade fiscal de natureza ou tendência transfronteiriça e evitar que no seio da comunidade os agentes económicos façam aproveitamento das disparidades existentes entre os diferentes sistemas penais fiscais para lograrem escapar à ação penal («paraísos penais»), com elevados prejuízos para as finanças públicas europeias.

Da análise de algumas das soluções legislativas adotadas por Estados-membros que nos são próximos, no domínio da criminalidade fiscal, podemos constatar que os modelos de criminalização são todos diferentes e, bem assim, as penas aplicáveis.

Não existe ainda ao nível da União Europeia uma verdadeira União Fiscal. Ao nível dos tratados apenas está prevista a harmonização no âmbito dos impostos indiretos e quanto aos diretos a única via para a harmonização é o recurso ao mecanismo previsto no art. 115º, do TFUE, que exige uma aprovação por unanimidade.

Antes do Tratado de Lisboa houve uma grande evolução legislativa e política que incidiu no aprofundamento da cooperação em matéria penal entre os EM através dos mecanismos da UE, sem passar pela criação de um direito penal autónomo, com princípios, regras de parte geral e tipos penais autónomos.

O referido Tratado prevê os instrumentos para a criação de um direito penal europeu, mas sem rumo ainda claramente definido. Não podemos limitar o direito penal a ser um mero instrumento repressor ao serviço das políticas e demais direitos da UE, desconsiderando o seu particular significado ético ou valorativo. Só faz sentido equacionar um direito penal da UE que sirva a proteção de bens jurídicos fundamentais e inerentes à existência da própria União enquanto espaço comum, não interferindo em matérias que lhe estão vedadas pelo princípio da subsidiariedade da sua ação face à dos EM e da proporcionalidade. Só deverá ser criado quando os valores da UE e dos próprios EM não possam ser efetivados a nível nacional.

Mas se é certo que a existência de um tipo criminal de fraude fiscal comum, em todo o território da UE, poderia contribuir de forma significativa para o combate à fraude e evasão fiscais, entendemos que a sua conceção, mesmo que possível, pressupõe a identificação de um bem jurídico de natureza essencialmente comunitária - a proteção dos interesses financeiros da União.

O único imposto atualmente existente de matriz comunitária é o IVA, objeto de diversas Diretivas de harmonização e, por conseguinte, digno de tutela penal ao nível da UE, porque constitui receita da União essencial ao seu funcionamento e à prossecução das suas políticas.

Embora o Tratado de Lisboa tenha operado uma mudança ao nível do direito penal europeu a tutela penal dos interesses financeiros da UE ainda está subordinada ao princípio da eficácia do direito da União - Só se deve optar pela harmonização das legislações penais nacionais se necessário para assegurar a eficácia de uma política comunitária.

Na “penalização” de condutas que possam lesar ou colocar em causa interesses comunitários não se pode prescindir do princípio da proporcionalidade (necessidade, eficácia

e proporcionalidade *stricto sensu*) e da intervenção mínima, pelo que nem tudo o que atente contra estes interesses deverá ser crime.

Mesmo no domínio da proteção dos interesses financeiros da UE, bem jurídico que desde há muito se vem entendido como próprio da União, porque essencial ao funcionamento e à prossecução das suas políticas, a posição que tem prevalecido é no sentido de que a base jurídica para a intervenção penal é a do artigo 83º, n.º2, do TFUE, que instrumentaliza tal intervenção à necessidade de assegurar eficácia às políticas europeias e que, por outro lado, se limita a áreas previamente harmonizadas e à fixação de um conjunto de regras mínimas.

Por conseguinte, ainda não podemos falar, nem se perspetiva, num direito penal fiscal europeu, nem mais concretamente quanto ao objeto do presente trabalho, num tipo criminal de fraude fiscal único de base comunitária.

Pelo que a perseguição dos atos de criminalidade fiscal, de nível transnacional, facilitada pela liberdade de circulação no espaço único, terá de ser efetuada através dos tipos legais penais existentes nos EM.

Tal direito penal dos EM sofre as limitações decorrentes da aplicabilidade direta do ordenamento comunitário, com efeito indireto ou reflexo sobre as normas penais, delimitando pela negativa comportamentos que não podem ser objeto de tutela penal e da jurisprudência vinculativa do TJUE (*ius puniendi* negativo).

Por outro lado, poderão ser criadas ao nível interno dos EM e de acordo com o seu próprio processo legislativo normas penais ou sofrerem alterações por assimilação dos interesses comunitários, isto é, a necessidade de os EM assegurarem a proteção de interesses comunitários pré-existent.

Por último e no que tange ao IVA terão as normas penais existentes ao nível dos EM que se harmonizar de acordo com as regras mínimas previstas na Diretiva PIF.

BIBLIOGRAFIA

ABDEL-LATTUF, Ibrahim, “Le Droit Pénal Fiscal: Bilan et Perspectives”, Revue Juridique de L'Ouest, 2012-4, consultado pela última vez em 02 de julho de 2019, em https://www.persee.fr/doc/juro_0990-1027_2012_num_25_4_4740.

AUSTRY, Stéphane, “Cumul des Sanctions Fiscales et des Sanctions Pénales: Requiem em Trois Temps Pour lá Règle de Non Bis in Idem”, RJF, 1997, n.º 5.

ANTUNES, Francisco Vaz, “A Evasão Fiscal e o Crime de Fraude Fiscal no Sistema Legal Português”, Estudos de Direito Fiscal: Teses Seleccionadas do I Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal, Coord. Glória Teixeira, FDUP - CIJE, Coimbra, Almedina, 2006, ISBN 978-972-40-2868-2.

AURIEMMA, Paolo, “La Confisca per Equivalente”, Archivio Penale 2014, n.º1, consultado pela última vez em 12.05.2019, em <http://www.archiviopenale.it/File/DownloadArticolo?codice=e04fd7cf-8ad4-4212-877e-f73d5266a3c0&idarticolo=3518>.

BACIGALUPO, Enrique, “El delito fiscal em España”, RFDUC, n.º 56, 1979.

BASTO, José Xavier de, “A Prova da Expedição e o Direito à Isenção das Transações Intracomunitárias”, Boletim de Ciências Económicas, Vol. LVII, Tomo I, FDUC, Coimbra (2014), 703-736.

BORIA, Pietro, “Diritto Tributario Europeo”, 3ª edição, Milano, Giuffrè Editore, 2017, ISBN 978-881-42-1923-8.

CAEIRO, Pedro, “Perspectivas de Formação de um Direito Penal da União Europeia”, Revista Portuguesa de Ciência Criminal, ano 6, n.º 2, Coimbra, Coimbra Editora, 1996, pp. 189-208.

CAEIRO, Pedro/Rodrigues, [et al], “Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários - Vol. III”, Coimbra, Coimbra Editora, 2009, ISBN 978-972-32-1671-4.

CAMPOS, Diogo Leite de/Andrade, João Costa, “Autonomia Contratual e Direito Tributário (A Norma Geral Anti-Elisão)”, Coimbra, Almedina, 2008, ISBN: 978-972-40-3630-4.

CAMPOS, Diogo Leite de, “Problemas Fundamentais de Direito Tributário”, Lisboa, Visilis Editores, 1999, ISBN: 978-972-52-0072-8.

CATARINO, João Ricardo/Guimarães, Vasco Branco, “Lições de Fiscalidade Vol. II – Gestão e Planeamento Fiscal Internacional”, Coimbra, Almedina, 2015, ISBN 978-972-40-6089-7.

CINGARI, Francesco, “L’evoluzione del Sistema Penale Tributario e i Principi Costituzionali”, Trattato Teorico-pratico di Diritto Penale, diretto da Francesco Palazzo e Carlo Enrico Paliero, I Reati Tributari, Itália, Giappichelli, 2017, ISBN:978-889-21-0979-7.

COSTA, José de Faria, “O Direito Penal, a Linguagem e o Mundo Globalizado. Babel ou Esperanto Universal?”, Direito Penal e Política Criminal no Terceiro Milénio: Perspectivas e Tendências, coord. por Fabio Roberto D' Avila, Porto Alegre, EDIPUCRS, 2011, ISBN 978-85-397-0099-8.

COSTA, Paulo Nogueira da, “O Princípio da Proporcionalidade na Fiscalidade Internacional: O seu Relevo no Contexto da União Europeia”, *JURISMAT*, n.º 4, Portimão (2014), 321-338, acessível em 9 de maio de 2018 em http://recil.ulusofona.pt/bitstream/handle/10437/6394/jurismat4_321-338.pdf?sequence=1.

CSONKA, Peter, “Armonización del Derecho penal en la UE”, *European Inklings (EUi)*, n.º 2, 2013, consultado pela última vez em 3 de julho de 2019, em <https://www.ehu.eus/documents/1736829/2010409/EyC+32+Armonizaci%C3%B3n+Penal+DIG.pdf..>

CUNHA, Patrícia Noiret, “A Tributação Directa na Jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias”, 1ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2006, ISBN 978-972-32-1394-2.

CUNHA, Paulo de Pitta e, “A Harmonização Fiscal Europeia e o Sistema Fiscal Português”, *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 50, Vol. III, Lisboa (1990), 523-533 acessível em 20 de abril de 2018 em <https://portal.oa.pt/upl/%7B2bd5d58d-335a-478f-b2d9-ef33aed2b3a1%7D.pdf>.

D’ALMEIDA, Luís Duarte, “Direito Penal e Direito Comunitário – o Ordenamento Comunitário e os Sistemas Juscriminais dos Estados-membros”, Coimbra, Almedina, 2001, ISBN 978-972-40-1571-2.

DE ANGELIS, Francesco, “La Protezione Giuridica degli Interessi Finanziari della Comunità Europea: Evoluzione e Prospettive”, Grasso, Giovanni (a cura di), *Prospettive di un Diritto Penale Europeo*, Milano, Giuffrè Editore, 1998, ISBN 978-881-40-7091-4.

DELMAS-MARTY, Mireille, “Union Européenne et Droit Penal”, *Cahiers de Droit Européen*, vol. 33, 5-6, 1997.

DELMAS-MARTY, Mireille, (dir.), “CORPUS JURIS Portant Dispositions Pénales pour la Protection des Intérêts Financiers de l’Union Européenne”, Paris, Economica, 1997, ISBN 978-271-78-3344-7.

DELMAS-MARTY, Mireille/Giudicelli, Geneviève/ Lambert-Abdelgawad, Elisabeth, “L’harmonisation des sanctions Pénales en Europe”, *Colletion de l’Unité Mixte de Recherche de Droit Comparé de Paris*, vol. 5, Paris, Société de Législation Comparée, 2003, ISBN 978-290-81-9926-0.

DIAS, Augusto Silva, “De Que direito penal precisamos nós europeus? Um olhar sobre algumas propostas recentes de constituição de um direito penal comunitário”, *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, ano 14 (2004), n.º3.

DIAS, Jorge de Figueiredo, “Direito Penal, Parte Geral, Tomo I”, Coimbra, Coimbra Editora, 2004, ISBN 972-32-1288-9.

DIAS, Jorge de Figueiredo, “Temas Básicos da Doutrina Penal”, Coimbra, Coimbra Editora, 2001, ISBN 978-972-32-1012-5.

DOURADO, Ana Paula, “Governação Fiscal Global”, 2ª ed., Coimbra, Almedina, 2018, ISBN 978-972-40-7600-3.

DOURADO, Ana Paula, “Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS”, *Intertax*, Vol. 43, Issue I, 2015, Kluwer Law International BV, The Netherlands.

DUARTE, Maria Luísa, “Tomemos a Sério os Limites da Competência da União Europeia: a propósito do Acórdão do Tribunal de Justiça de 13 de setembro de 2005”, RFDUL, n.º 1, 2005.

EDWARDS, Vanessa e Farmer, Paul, “Abuse of Law: What is the Value Added of the Tax Dimension”, in Festschrift in honor of Prof. Dr. Frans Vanistendael, Luc Hinnekens e Philippe Hinnekens Editors, Kluwer Law International, 2008, n.º 14, ISBN 978-904-11-2640-5.

FEIO, Diogo Nuno de Gouveia Torres, “Uma História Interminável – Entre a União Europeia e a União Económica e Monetária: o Governo, o Orçamento, e os Impostos”, Tese de Doutoramento, FDUP.

FERIA, Rita de la, “Evolução do Conceito de Abuso do Direito no âmbito do Direito Fiscal Comunitário”, RFPDF, Ano 1, n.º 2, Almedina, 2008, pp. 197-225.

FRANZEN, Klaus; Gast-de Haan, Brigitte; Joecks, Wolfgang, “Steuerstrafrecht”, 7ª ed., München, Beck C. H., 2009, ISBN 978-340-65-8194-6.

GARCIA, Antonio Del Moral/Junquera, Alejandro Abascal, “Código Penal Comentarios y Jurisprudencia, Tomo II, Arts. 234 a 616 quáter”, 4ª ed., Granada, Editorial Comares, SL”, 2018, ISBN 978-84-9045-744-3.

GERSÃO, Eliana, “Revisão do Sistema Jurídico Relativo à Infração Fiscal”, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 112, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais da DGCI, 1976.

GOMES, Nuno de Sá, “Evasão Fiscal, Infração Fiscal e Processo Penal Fiscal”, 2ª ed. rev. e atual., Lisboa, Editora Rei dos Livros, 2000.

GONZÁLEZ, Eva Maria Cordero, “El Delito Fiscal En El Ordenamiento Alemán”, Cronica Tributaria, n.º 123, 2007, consultado pela última vez em 2 de julho de 2019, em https://www.economistas.es/contenido/REAF/gestor/123_Cordero.pdf.

GRASSO, Giovanni. “Il Trattato di Lisbona e le Nuove Competenze Penali dell’Unione Europea”, Studi in onore di Mario Romano, vol. IV, 2011, Napoli, consultado pela última vez em 3 de julho de 2019, em <http://www.unife.it/giurisprudenza/giurisprudenza/studiare/diritto-penale-europeo/materiale-didattico/grasso-trattato-di-lisbona-e-competenze-penali-ue-in-studi-in-onore-di-mario-romano-iv-napoli-2011.pdf/view>.

HASLEHNER, Werner, “Avoir Fiscal and Its Legacy after Thirty Years of Direct Tax Jurisprudence of the Court of Justice”, INTERTAX, Vol. 44, Issue 5, The Netherlands, (2016), Kluwer Law Internacional BV, 374-391.

HILLING, Maria “Justifications and Proportionality: An Analysis of the ECJ’s Assessment of National Rules for the Prevention of Tax Avoidance”, INTERTAX, Vol. 4, Issue 1, The Netherlands (2015), Kluwer Law Internacional BV, 294-307.

KAECKENBEECK, Claire, “Les Carrousels à la TVA, Étude Économique et Juridique”, França, Larcier, 2005, ISBN 978-280-44-2063-5.

LABAYLE, Henri /Weyembergh, Anne, “Code of Criminal Law of the European Union”, Bruylant, 2005, ISBN 978-2-8027-1931-1.

LEITE, Inês Ferreira, “Direito Penal Europeu: Do Corpus Iuris aos Métodos de Integração Europeia”, Direito Penal Económico e Financeiro, Conferências do Curso Pós-Graduado de Aperfeiçoamento, Coordenação científica de Maria Fernanda Palma, Augusto Silva Dias e Paulo de Sousa Mendes, Coimbra, Coimbra Editora, 2012, ISBN 978-972-32-2073-5.

LYAL, Richard, “Compatibility of National Tax Measures with EU Law: The Role of the European Commission in Tax Litigation before the European Court of Justice”, EC Tax Review, 2015-1, The Netherlands (2015), Kluwer Law Internacional BV, 5-14.

MANACORDA, Stefano, “L’intégration em Matière Pénale du Traité d’Amsterdam au Projet de la Constitution”, Revue de Science Criminelle et Droit Comparé, n.º 4, 2003, pp. 889 a 893.

MANACORDA, Stefano, “Harmonisation et Coopération: La nature et l’articulation des rapports”, consultado pela última vez em 3 de julho de 2019 em https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00419159v2/file/HARMONISATION_ET_COOPERATION_-_Stefano_MANACORDA.pdf.

MUSCO, Enzo, “Diritto Penale Tributario”, Milano, Giuffrè Editore, 2002, ISBN 978-881-40-9466-8.

NABAIS, José Casalta, “Por um Estado Fiscal Suportável, Estudos de Direito Fiscal”, Vol. II, Coimbra, Almedina, 2008, ISBN 978-972-40-3483-6.

NABAIS, José Casalta, “Introdução ao Direito Fiscal das Empresas”, 2ª ed., Coimbra, Almedina, 2015, ISBN 978-972-40-6097-2.

NABAIS, José Casalta, “Direito Fiscal”, 6ª ed., Coimbra, Almedina, 2011, ISBN 978-972-40-4377-7.

NABAIS, José Casalta, “O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo”, Coimbra, Almedina, 2015, ISBN 978-972-40-1115-8.

NABAIS, José Casalta, “Estado Fiscal, Cidadania e Alguns dos seus Problemas”, Boletim de Ciências Económicas, Vol. XLV-A (volume de homenagem), 2002.

NOGUEIRA, João Félix Pinto, “Abuso de Direito em Fiscalidade Direta – A emergência de um novo operador jurisprudencial comunitário”, RFDUP, Coimbra, Coimbra Editora, 2004.

NUNES, Gonçalo Avelãs, “A Cláusula Geral Anti-abuso de Direito em Sede Fiscal à Luz dos Princípios Constitucionais de Direito Fiscal”, in Separata da Revista de Fiscalidade, n.º 3, Lisboa, Instituto Superior de Gestão, 2000.

OLIVEIRA, António Fernandes de, “A Legitimidade do Planeamento Fiscal. As Cláusulas Gerais Anti-Abuso e os Conflitos de Interesse”, Coimbra, Coimbra Editora, 2010, ISBN 978-972-32-1762-9.

ÖNER, Cihat, “Is Tax Avoidance the Theory of Everything in Tax Law? A Terminological Analysis of EU Legislation and Case Law”, EC Tax Review, 2018-2, The Netherlands (2018), Kluwer Law Internacional BV, 96-112.

OWENS, Jeffrey, “Abusive Tax Shelters: Weapons of Tax Destruction?”, Tax Notes Internacional, December, 5, 2005, pp. 873-876, consultado pela última vez em 2 de fevereiro de 2019, https://taxprof.typepad.com/taxprof_blog/files/2005-22843-1.pdf.

MARTÍN, Adán Nieto, “La Lucha contra el Fraude a La Hacienda Pública Comunitária: de la Assimilación a la Unificación”, Publicaciones del Portal Iberoamericano de las Ciencias Penales, Instituto de Derecho Penal Europeo e Internacional, Universidad de Castilla – La Mancha, consultado pela última vez em 3 de julho de 2019, em <http://blog.uclm.es/cienciaspenales/files/2016/10/21a-lucha-final.pdf>.

MELO, Barbosa de, “Legitimidade Democrática e Legislação Governamental na União Europeia”, Studia Iuridica 61 - Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Rogério Soares, Coimbra, Coimbra Editora, 2001, ISBN 978-972-32-1050-7.

MONTE, Mário Ferreira, “O Direito Penal Europeu – De “Roma” a “Lisboa”: Subsídios para a sua Legitimação”, Lisboa, Quid Juris, 2009, ISBN 978-972-72-4413-3.

PALMA, Clotilde Celorico, “A União Fiscal”, Integração e Direito Económico Europeu, Coordenação de Eduardo Paz Ferreira, Lisboa, AAFDL, 2018, ISBN 978-972-629-197-8, 407-477.

PEREIRA, Paula Rosado, “Princípios do Direito Fiscal Internacional: do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu”, Tese de Doutoramento em Ciências Jurídico-Económicas na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Coimbra, Almedina, 2016, ISBN 978-972-40-4379-1.

PINTO, Inês Horta, “A Harmonização dos Sistemas de Sanções Penais na Europa”, Coimbra, Coimbra Editora, 2013, ISBN 978-972-32-2172-5.

PIRES, Manuel, “Direito Fiscal”, Apontamentos, 3ª Ed., Coimbra, Almedina, 2008, ISBN 978-972-40-3434-8.

PIRES, Rita Calçada, “Manual de Direito Fiscal Internacional”, Coimbra, Almedina, 2018, ISBN 978-972-40-7456-6.

PISTONE, Pasquale, “Abuso del Diritto ed Elusione Fiscale”, Cedam, 1996, ISBN 978-8813195984.

RAMOS, Vânia Costa, “Direito Penal Europeu Institucional”, Direito Penal Económico e Financeiro, Conferências do Curso Pós-Graduado de Aperfeiçoamento, Coordenação científica de Maria Fernanda Palma, Augusto Silva Dias e Paulo de Sousa Mendes, Coimbra, Coimbra Editora, 2012, ISBN 978-972-32-2073-5.

RIBEIRO, João Sérgio, “Direito Fiscal da União Europeia: Tributação Direta”, Coimbra, Almedina, 2018, ISBN 978-972-40-7421-4.

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, “Lições de Finanças Públicas”, 5ª ed., 1997, Coimbra, Coimbra Editora, 2010, ISBN 978-972-32-0673-9.

RODRIGUES, Anabela Miranda, “O Direito Penal Europeu Emergente”, Coimbra, Coimbra Editora, 2008, ISBN 978-972-32-1574-8.

RODRIGUES, Anabela Miranda, “O Direito Penal Europeu à Luz do Princípio da Necessidade – o Caso do Abuso de Mercado”, *Católica Law Review*, Vol. I, n.º 3, Lisboa, Univ. Cat. Ed., 2017.

RODRIGUES, Anabela, “Direito Penal Europeu Pós-lisboa – Um Direito Penal Funcionalista”, in E-book, Os novos desafios da cooperação judiciária e policial na União Europeia e da implementação da Procuradoria Europeia, Centro Interdisciplinar em Direitos Humanos, Escola de Direito da UM, 2017, consultado pela última vez em 3 de julho de 2019, em [file:///C:/Users/mp01106/Downloads/Ebook Os novos desafios da coop judiciaria e policial na UE e da implementacao da PE%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/mp01106/Downloads/Ebook%20Os%20novos%20desafios%20da%20coop%20judiciaria%20e%20policial%20na%20UE%20e%20da%20implementacao%20da%20PE%20(1).pdf).

RODRIGUES, Anabela Miranda/Mota, José Luís Lopes da, “Para Uma Política Criminal Europeia. Quadro e Instrumentos Jurídicos de Cooperação Judiciária em Matéria Penal no Espaço da União Europeia”, Coimbra, Coimbra Editora, 2002, ISBN 978-972-32-1095-8.

RODRIGUES, Joana Amaral, “Os Crimes de Fraude e a Corrupção no Espaço Europeu”, em Atas do simpósio realizado no dia 20 de abril de 2013, 1ª Ed., organização de José de Faria e Costa e outros, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, ISBN 978-972-32-2235-7.

RODRIGUES, José Narciso Cunha, “Direito Penal Europeu: o Tempo e o Modo”, Estudos de Homenagem ao Prof. Doutor Jorge de Figueiredo Dias, vol. I, Coimbra, Coimbra Editora, 2010, ISBN 978-972-32-1776-6.

ROXIN, Claus, “El Concepto de Bien Jurídico Como Instrumento de Crítica Legislativa Sometido a Examen”, *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, 15-01 (2013), consultado pela última vez em 01 de março de 2019, <http://criminet.ugr.es/recpc/15/recpc15-01.pdf>.

SANTOS, António Carlos dos, “Sobre a “Fraude Carrossel” em IVA: Nem Tudo o que Luz é Ouro”, Vinte Anos de Impostos Sobre o Valor Acrescentado Em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto, Coimbra, Almedina, 2009, ISBN 978-972-40-3394-5.

SANCHES, J. L. Saldanha, “Os Limites do Planeamento Fiscal: Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional”, Coimbra, Coimbra Editora, 2006, ISBN 978-972-32-1433-4.

SANCHES, J. L. Saldanha, “As Duas Constituições – nos Dez Anos da Cláusula Geral Antiabuso”, Planeamento e Evasão fiscal, Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade, ISCAP, Coord. José Campos Amorim, Porto, Vida Económica – Editorial, S.A., 2010, ISBN 978-972-788-375-2.

SANTOS, António Carlos dos, “O Papel do Direito Flexível e Da Cooperação em Rede no Combate à Concorrência Fiscal Prejudicial, À Evasão Fiscal e ao Planeamento Fiscal Abusivo”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 8, n.º 1, Lisboa, IDEFF FDL, 2015, 179-216.

SCHWARZ, Jonathan, “Abuse and EU Tax Law”, *Bulletin for International Taxation*, July 2008.

SCIELLO, Andrea, “Prime Osservazioni Sui Nuovi Reati Tributari”, *Diritto e Pratica Tributaria*, Vol. 71, n.º3, CEDAM, 2000.

SEVERINO, Paola, “La Riforma dei Reati Tributari: Un’occasione Perduta?”, in Archivio Penale, 2016, n.º 3, 2016, consultado pela última vez em 02 de julho de 2019 em <http://www.archiviopenale.it/File/DownloadArticolo?codice=3b506c74-4759-4f2c-9467-7d9a6272d183&idarticolo=14065>.

SICURELLA, Rosaria/Grasso, Giovanni, “Per un Rilancio del Progetto Europeo. Esigenze di Tutela Degli Interessi Comunitari e Nuove Strategie di Integrazione Penale”, Milano, 2008, ISBN 978-881-41-4186-7.

SILVA, Germano Marques da, “Direito Penal Tributário”, 2ª ed. revista e ampliada, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2018, ISBN 978-972-54-0587-1.

SOULIER, Gerard, “Le Traité d’Amsterdam et la Coopération Policière et Judiciaire en Matière Pénale”, Revue de Science Criminelle et Droit Comparé, n.º 2, 1998

SOUSA, Susana Aires de, “A Infração Fiscal (E a sua Natureza) No Direito Português: Breve Percorso Histórico”, Boletim de Ciências Económicas, Vol. III, 2010, Coimbra, FDUC, pp. 39 a 59.

SOUSA, Susana Aires, “Os Crimes Fiscais, Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador”, Coimbra, Coimbra Editora, 2006, ISBN 978-972-32-1432-1.

TEIXEIRA, Glória, “Manual de Direito Fiscal”, 4ª ed., Coimbra, Almedina, 2016, ISBN 978-972-40-6782-7.

TERRA, Ben J.M./Wattel, peter J., “European Tax Law”, Holanda, Kluwer Law International, 2012, ISBN 978-904-11-3877-4.

TIEDEMAN, Klaus, (dir.), coordinador de la edición española Adán Nieto Martín, “Eurodelitos: El Derecho Penal Económico en la Union Europea”, Cuenca, Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, 2004, ISBN 84-8427-363-6.

VALSANIS, Mitsilegas, “From Over Criminalisation to Descriminalisations. The Many Faces of Effectiveness in European Criminal Law”, New Journal of European Criminal Law, vol. 5, Issue 1, 2014, pp. 416-424.

XAVIER, Alberto, “Direito Tributário Internacional”, 2ª ed., Coimbra: Almedina, 2018, ISBN 978-972-40-3048-7.

XAVIER, Alberto, “Direito Tributário Internacional do Brasil”, 8ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2015, ISBN 978-853-09-4421-6.

WACKERNAGEL, Jakob, “Die Steuerumgehung und ihre Verhütung”, Basel, Helbing & Lichtenhahn, 1949.

JURISPRUDÊNCIA DO TJUE

Ac. de 2 de fevereiro de 1977, Amsterdam Bulb BV/Produktschap voor Siergewassen, 50/76, <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=89213&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=569711>.

Ac. de 10 de julho de 1984, Kirk, 63/83, <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=92502&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=576276>.

Ac. de 25 de fevereiro de 1988, Drex1, 299/86, <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=94933&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=575494>.

Ac. de 21 de setembro de 1989, Comissão/Grécia, 68/88, <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=95954&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=569237>.

Ac. de 13 de novembro de 1990, Fédesa e o., C- 331/88, <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=96352&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=576411>.

Ac. de 9 de julho de 1999, Nunes/Matos, C-186/98, <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=44299&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=570296>.

Ac. de 16 de junho de 2005, Maria Pupino, C-105/03, <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=59363&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=570669>.

Ac. de 10 de julho de 2003, Comissão/BCE, C-11/00, <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=48494&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=571930>.

Ac. de 10 de julho de 2003, Comissão/BEI, C-15/00, <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=48495&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=572564>.

Ac. de 7 de janeiro de 2004, X, C- 60/02, <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=48833&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=576605>.

Ac. de 15 de julho de 2004, Gerekens e Procola, C- 459/02, <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=49422&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=576703>.

Ac. de 14 de Abril de 2005, Bélgica/Comissão, C- 110/03, <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=60701&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=577230>.

Ac. de 13 de setembro de 2005, Comissão/Conselho, C-176/03, <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=59714&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=571111>.

Ac. de 3 de junho de 2008, Intertanko e o., C- 308/06, <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=68315&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=576866>.

Ac. de 29 de junho de 2010, E e F, C- 550/09, <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=84750&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=576786>.

Ac. de 15 de novembro de 2011, Comissão/Alemanha, C- 539/09, <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=114221&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=573218>.

Ac. de 28 de junho de 2012, Caronna, C- 7/11, <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=124463&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=577111>.

Ac. de 12 de julho de 2012, EMS - Bulgaria Transport, C- 284/11, <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=125000&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=574608>.

Ac. de 26 de fevereiro de 2013, Åkerberg Fransson, C- 617/10, <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=134202&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=573574>.

Ac. de 20 de junho de 2013, Rodopi - M 91, C- 259/12, <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=138695&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=574805>.

Ac. de 17 de julho de 2014, Equoland, C- 272/13, <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=155103&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=574962>.

Ac. de 8 de setembro de 2015, Taricco e o., C-105/14, , <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=167061&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=572731>.

Ac. de 7 de abril de 2016, Degano Trasporti, C- 546/14, <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=175670&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=573806>.

Ac. de 16 de março de 2017, Identi, C- 493/15, <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=188966&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=574019>.

Ac. de 28 de março de 2017, Rosneft, C- 72/15, <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=189262&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=576948>.

Ac. de 5 de abril de 2017, Orsi e Baldetti, C- 217/15 e C- 350/15, <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=189621&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=574281>.

Ac. de 5 de dezembro de 2017, M.A.S. e M.B., C- 42/17, <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=197423&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=575118>.

Ac. de 20 de março de 2018, Menci, C- 524/15, <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=200404&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=75214>.

Ac. de 2 de maio de 2018, Mauro Scialdone, proc. C-574/15, <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=201602&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=575363>.

Conclusões do Advogado-Geral no proc. C-440/05, de 28.07.2007, <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=61859&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=571446>.